

PROCESSI COGNITIVI E COGNIZIONE GIURISDIZIONALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO*.

di Giuseppe Maria Cipolla**

Sommario. 1. Cognizione dei fatti e sistema processuale di riferimento. – 2. Giudizio di fatto tra procedimento e processo tributario. – 3. Allegazione dei fatti e poteri istruttori del giudice tributario. – 3.1. Accertamento fattuale ed istruttoria giudiziale. – 3.2. Accertamento fattuale ed imparzialità del giudice tributario. – 3.3. Accertamento fattuale e divieto di prova testimoniale. – 4 Allegazione dei fatti ed onere della prova. – 4.1. Fatti controversi e divieto di *non liquet*. – 4.2. Fatti controversi e preclusioni probatorie. – 4.3. Fatti controversi e presunzioni legali. – 5 Conclusioni.

1

1. Cognizione dei fatti e sistema processuale di riferimento.

In ogni tipologia di processo l'esito del giudizio è influenzato dalla concorrenza di diversi fattori che incidono sulla cognizione che il giudice ha dei fatti¹.

In termini generali, il giudice conosce i fatti di causa soltanto in via indiretta (o *di seconda mano* per così dire) essendo la sua conoscenza mediata dalla narrazione che dei fatti operano le parti².

Una delle variabili che influisce sulla ricostruzione fattuale *ora per allora* è rappresentata dal regime riservato dalla legge all'allegazione dei fatti.

Il contenuto della decisione dipende anche e di conseguenza dalla natura inquisitoria o dispositiva del processo. All'una ed all'altra natura corrispondono – si direbbe – due *metodi* differenti di ricostruzione fattuale o comunque di approccio a tale ricostruzione.

Nel modello inquisitorio (e, specialmente, nel modello inquisitorio *puro* tanto in senso sostanziale quanto in senso formale) il giudice dispone di una rilevante discrezionalità non

* Sottoposto a referaggio.

** Professore ordinario di Diritto tributario – Università degli studi di Cassino e del Lazio Meridionale.

¹ Il riferimento al fatto è un'espressione di comodo entrando nel processo non il fatto in sé, ma l'enunciato intorno al fatto: così M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, Giuffrè, 1992, p. 91.

² In effetti, parte della dottrina valorizza le norme che attribuiscono al giudice poteri (istruttori) precisando che tali norme contribuiscono ad emettere una decisione "veritiera" e, quindi, "giusta" (M. Taruffo, *sub art. 115*, in A. Carratta e M. Taruffo, *Dei poteri del giudice. Commentario al codice di procedura civile* a cura di F. Chiarloni, Bologna, Zanichelli – Il Foro Italiano, 2011, p. 473).

solo nell'accertamento fattuale ma, prima ancora, nella selezione e nell'acquisizione dei fatti³.

Principale difetto di tale modello è la compressione del contraddittorio e, soprattutto, una (a volte forte) compressione dell'imparzialità giudiziale⁴.

Per contro, nel processo informato al principio dispositivo, il giudice conosce i fatti soltanto entro i limiti delle allegazioni delle parti non potendo da un lato, acquisire elementi ulteriori e, dall'altro, ricorrere alla propria scienza privata.

Il principale limite del modello dispositivo è il rischio di una cognizione parziale nel senso che, per un verso, possono entrare nel processo soltanto i fatti allegati dalle parti e, per l'altro, possono ritenersi provati soltanto i fatti di cui le parti abbiano addotto elementi dimostrativi idonei a convincere il giudice. L'esito del giudizio (o *verità processuale*) potrebbe essere molto diverso (od addirittura opposto) da *come si sono svolti davvero i fatti* (*verità oggettiva*).

Peraltro ed a ben vedere, neppure fuori dal processo esiste la certezza assoluta né si può aspirare a raggiungerla. Ciò in ragione dei ben noti limiti della nostra capacità cognitiva tale per cui, anche in campo metagiuridico, la dimostrazione va sempre modulata in termini di probabilismo logico⁵.

In termini non dissimili da ogni altro sistema processuale, anche nel processo tributario la conoscenza dei fatti da parte del giudice è influenzata dalla natura dell'istruttoria.

In modo però ben più marcato rispetto ad altri sistemi processuali (come, ad es., quello civile), nel nostro processo è peculiare il fatto che il giudizio sia nella maggior parte dei casi preceduto da un'attività istruttoria svolta in sede amministrativa ed informata a logiche ben diverse da quella di accertare la verità.

³ Prendendo in considerazione l'ambito civilistico, si pensi al procedimento volto all'adozione di provvedimenti che riguardano i figli minori della coppia, caratterizzato da rilevanti connotati inquisitori per disporre il giudice di poteri che trascendono le allegazioni di parte: cfr. art. 331-*octies*, c.c. Anche nell'ambito del giudizio fallimentare, sotto la vigenza del r.d. 16 marzo 1942, n. 267, sono individuabili chiari connotati inquisitori (cfr. ad es. art. 15, comma 6 r.d. n. 267/1942).

⁴ E. T. Liebman, *Fondamento del giudizio dispositivo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1960, pp. 551 ss. Si vedano, comunque, le osservazioni svolte in merito da (M. Taruffo, *sub art. 115*, in A. Carratta e M. Taruffo, cit., pp. 470 ss.).

⁵ Si rinvia *funditus* a G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, CEDAM, 2005, *passim* e, segnatamente, al primo capitolo.

2. Giudizio di fatto tra procedimento e processo tributario.

Il processo tributario è disciplinato – come è noto – dal decreto delegato 31 dicembre 1992 n. 546, trovando nel coevo decreto delegato n. 545 le disposizioni regolatrici (anche) della composizione delle Commissioni tributarie.

L'ambito di applicazione dell'uno e dell'altro decreto è il giudizio di merito, restando il giudizio di legittimità regolato dalle norme del codice di rito senza nessuna peculiarità sia pure con riguardo alla materia tributaria. Il rinvio operato dall'art. 62 d.lgs n. 546/1992 agli artt. 360 ss. c.p.c. è pieno e senza limitazione alcuna.

Il modello di riferimento, già nel prisma delle opzioni operate *ex positivo jure* (art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/1992), è il processo civile. In caso di lacuna, nel giudizio tributario si applicano – se compatibili – le disposizioni del codice di procedura civile⁶.

La scelta del processo civile non è casuale, ma non è neppure esclusiva.

Non è casuale in quanto l'obbligazione tributaria, pur essendo l'obbligazione pubblica per antonomasia (verrebbe da dire), si risolve sempre in un rapporto di debito/credito. In via di principio, ben si possono ritenere applicabili all'ordinamento tributario le disposizioni sostanziali e processuali previste (a tacer d'altro, dal c.c. e dal c.p.c.) per le obbligazioni di diritto privato.

Non è poi esclusiva in quanto il processo tributario, non diversamente questa volta dal processo amministrativo, mantiene una struttura impugnatoria⁷.

La natura impugnatoria del processo tributario o, il che è lo stesso, l'assunzione a presupposto processuale di un provvedimento amministrativo lesivo dell'integrità patrimoniale del contribuente, comporta che nel processo l'allegazione dei fatti è condizionata dal provvedimento oggetto di impugnazione.

L'oggetto del processo tributario è delimitato dal contenuto dell'atto impugnato e, in particolare, dalla sua motivazione. È quest'ultima che individua le ragioni in fatto ed in

⁶ Sui rapporti tra processo civile e processo tributario cfr., tra gli altri, A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, G. Giappichelli, 1998, p. 3 ss. e spec. p. 18 ss.

⁷ Cfr., tra gli altri, già F. Tesaurò, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 2016, pp. 1036 ss.; G. M. Cipolla, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pp. 957 ss. ed ivi ulteriori riferimenti bibliografici, nonché per gli opportuni riferimenti giurisprudenziali.

diritto della pretesa e che, in tal modo, assolve alla funzione di perimetrare il *thema decidendum* di un contenzioso ancora da venire⁸. Ed è ancora in rapporto alla motivazione dell'atto che l'oggetto del processo verrà delimitato anche dai motivi del ricorso (art. 18, comma 2, lett. e) d.lgs. n. 546/1992).

La cognizione giudiziale dei fatti è in tal modo strettamente collegata alla ricostruzione operata nell'atto amministrativo.

Ciò spiega (o dovrebbe spiegare essendo, purtroppo, divenuto l'alibi per tenere in piedi l'attuale assetto) la peculiare struttura delle Commissioni tributarie i cui componenti non sono soltanto magistrati ma ben possono essere, tra gli altri, anche avvocati, ex ufficiali della Guardia di Finanza, ragionieri, periti commerciali, architetti, geometri, periti edili ed industriali, periti agrari, dottori in agronomia ed in agraria (art. 4 d.lgs. n. 545/1992).

Lasciamo alle riflessioni dell'attento lettore quale possa essere, pur con tutta la diligenza e l'onestà intellettuale possibili, di un giudice che abbia per anni esercitato (o continui ad esercitare) ben altre funzioni ed abbia ricoperto (o continui a ricoprire) ben altri ruoli. Quando poi il giudice svolga contemporaneamente ben altre attività la mancanza di esclusività del suo ruolo rischia di comprimere a volte in maniera fin troppo disinvolta l'esercizio della sua funzione.

La composizione (per così dire) *mista* delle Commissioni tributarie è il retaggio di un approccio tradizionale in cui si riteneva necessario che le Commissioni fossero composte da soggetti preparati non solo sul piano giuridico ed economico, ma anche in tutte quelle materie che potevano riguardare i *giudizi di fatto* formulati dall'A.f.: a cominciare dalla ragioneria passando per le conoscenze dei geometri e degli architetti (es., nelle liti catastali) a quelle dei periti agrari (es., nelle liti riferite ai redditi dei terreni e dei fabbricati).

3. Allegazione dei fatti e poteri istruttori del giudice tributario.

3.1. Accertamento fattuale ed istruttoria giudiziale.

In un primo momento storico, la natura del processo tributario è apparsa ibrida nel senso che al principio dispositivo si riteneva si affiancassero profili peculiari del modello

⁸ Tra le tante, Cass. sez. V, 29 marzo 2019, n. 8854; sez. V, 4 dicembre 2019, n. 31606.

inquisitorio⁹.

Diversi fattori concorrevano a tale assetto: segnatamente, la permeabilità del processo alla fase istruttoria procedimentale e, ancor di più, l'attribuzione al giudice tributario *ex positivo jure* delle stesse facoltà «di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici tributari delle singole leggi di imposta» (v. già l'art. 35, comma 1 DPR 26 ottobre 1972, n. 636 successivamente abrogato).

Argomentando dall'ampiezza e dalla natura di tali poteri (non poteri istruttori qualsiasi, ma gli stessi, identici poteri attribuiti all'A.f.), si perveniva alla conclusione che il giudice tributario potesse esercitare tali *facoltà* d'ufficio. Tanto bastava ad evocare una natura prevalentemente inquisitoria del processo quanto meno sul piano della dimostrazione dei fatti controversi¹⁰ se non - nelle letture più spinte - anche su quello dell'allegazione fattuale¹¹.

Una volta liberato il contenzioso dai retaggi della sua natura amministrativa per riconoscere anche a quello tributario la dignità di processo, una volta superato il mito della *presunzione di legittimità* dell'atto amministrativo ed acquisita la consapevolezza che accertare un'imposta non è poi così tanto diverso da accertare una qualsiasi altra obbligazione, una volta ancora avvertita l'esigenza che anche il giudice tributario debba essere (nel prisma dell'art. 111, comma 2 Cost. come novellato dalla legge cost. 23 novembre 1999, n. 2) terzo ed imparziale, anche l'istruttoria processuale è stata ricondotta nel suo alveo corretto.

Il riferimento normativo «ai fini istruttori» inserito non casualmente nel testo dell'art. 7, comma 1 d.lgs. n. 546/1992 viene così a rappresentare un inequivoco segnale per confinare i pur penetranti e numerosi poteri istruttori attribuiti (anche da tale norma) alle Commissioni tributarie nel solco esclusivo della ricostruzione fattuale e non anche in quello dell'allegazione.

Gli stessi poteri istruttori, pur più numerosi ed incisivi di quelli attribuiti al giudice civile¹²,

⁹ Sulla contaminazione del modello dispositivo da parte di quello inquisitorio cfr. L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, pp. 51 ss. In termini critici, nel senso della prevalenza del modello dispositivo su quello inquisitorio nella delimitazione tanto dell'oggetto quanto dei temi di prova (senza però per questo escludere la presenza di connotati inquisitori), v. R. Schiavolin, *Le prove*, in F. Tesaro (a cura di), *Il processo tributario*, cit., spec. p. 491.

¹⁰ Cfr. R. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, pp. 870 ss.; I. Manzoni, *Potere d'accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, Giuffrè, 1993, p. 25; V. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, Utet, 1993, pp. 65 ss.

¹¹ C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *RTPC*, 1985, I, pp. 906 ss.

¹² Anche gli studi comparatistici dimostrano che negli ordinamenti giuridici stranieri (come, ad es., quello francese) l'attribuzione al giudice civile di poteri istruttori numerosi e penetranti ben può coesistere con la

sono esercitabili non discrezionalmente o, peggio, arbitrariamente, ma solo ed esclusivamente per sopperire alle difficoltà probatorie in cui la parte tenuta ad assolvere l'onere di prova si trova per causa ad essa non imputabile.

Anche la vicenda che ha interessato l'abrogazione dell'art. 7, comma 3 d.lgs. n. 546/1992 e le soluzioni operative indicate dalla dottrina¹³, prima, e recepite dalla Corte Costituzionale¹⁴ e dalla S.C.¹⁵, dopo, sono una riprova della natura dispositiva (anche in senso formale) del processo tributario e della sua permeabilità ai principi ed alle norme del codice di rito come, nel caso dell'acquisizione documentale, è a dire per il disposto dell'art. 210 c.p.c.¹⁶.

3.2. Accertamento fattuale ed imparzialità del giudice tributario.

Nel prisma del principio di imparzialità dettato dall'art. 111, comma 2 Cost., sorgono forti dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2 d.lgs. n. 546/1992 laddove tale norma attribuisce ancora alle Commissioni tributarie il potere di «richiedere apposite relazioni ad organi tecnici» «quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità».

Le criticità scaturiscono proprio dalla facoltà del giudice di richiedere tali *relazioni* agli stessi uffici tributari o, addirittura, per espresso dettato normativo, ad una forza di polizia qual è la Guardia di Finanza.

Fermo naturalmente il potere del giudice di disattendere le risultanze delle relazioni,

natura dispositiva del processo: M. Taruffo, *Poteri probatori delle parti e del giudice in Europa*, in AA.VV., *Le prove nel processo civile*, Milano, Giuffrè, 2007, pp. 62 ss.

¹³ G. M. Cipolla, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra vecchi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in RT, 2006, pp. 594 ss. *Id.*, più recentemente, *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso obiter dictum della Cassazione*, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2012, pp. 691-698.

¹⁴ Corte Cost., 29 marzo 2007, n. 109, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2007, pp. 745 ss. con nota di F. Battistoni Ferrara, *La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*.

¹⁵ Cass., sez. V, ord. 19 aprile 2017, n. 9818.

¹⁶ L'esibizione della prova nel processo civile, del resto, è concepita in modo da escludere che la parte possa instare per l'esibizione a scopi puramente esplorativi (sul punto B. Cavallone, voce *Esibizione delle prove nel diritto processuale civile*, in Dig. Disc. Priv. Sez. Civ., vol. VII, Torino, 1991, spec. pp. 670 ss.). Dal che ne consegue che il potere del giudice di ordinare la produzione del documento non ha alcuna valenza *suppletiva*, rimanendo ferma l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere di prova.

affidare ad organi amministrativi (tra i quali, per di più, gli stessi organi che sono deputati ad effettuare i controlli fiscali) il compito di redigerle significa svilire il ruolo e la funzione dell'istruttoria processuale finendo per appiattirne le risultanze su quella amministrativa¹⁷. Significa pure e prima ancora, allorché il giudice sia poco propenso (per scelta o per distrazione) a disattendere i risultati di tali relazioni, rimettere la decisione processuale alle determinazioni assunte dalla p.a. o, peggio ancora, dalla p.t. Pur dopo la costituzionalizzazione del giusto processo, manca ancora un intervento normativo che faccia giustizia di un vecchio retaggio storico¹⁸.

3.3. Accertamento fattuale e divieto di prova testimoniale.

In un sistema processuale, qualunque esso sia, l'ordinamento dovrebbe tendere ad ampliare il più possibile i mezzi di prova a disposizione delle parti e del giudice. Sarà poi quest'ultimo, in base al contesto storico di riferimento ed alla sua *sensibilità* ed al suo buon senso, a valutare quali ammettere o a stabilire quali mezzi disporre *ex officio*.

Se il processo è funzionale a rendere giustizia è scontato (diremmo, banale) il rilievo che l'obiettivo non è fare giustizia purché sia ma emettere una sentenza che ricostruisca nel modo più accurato possibile i fatti controversi.

Vietare un mezzo di prova è una sorta di intervento *ad excludendum* da limitare il più possibile perché si risolve nel privare le parti ed il giudice di uno strumento potenzialmente idoneo ad accertare la verità.

Come tutte le norme, anche quella che interviene così pesantemente nell'area del giudizio di fatto deve essere conforme ai precetti costituzionali e, in particolare, trattandosi di una norma processuale, agli artt. 3, 24, comma 2 e 111, commi 1 e 2 Cost.

Nel prisma dei richiamati precetti costituzionali è fortemente dubbia la legittimità costituzionale del divieto posto dall'art. 7, comma 4 d.lgs. n. 546/1992 di escutere testi.

¹⁷ Sulle problematiche poste dall'art. 7, comma 2 d.lgs. 546/1992 cfr. P. Russo, *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1996, pp. 534 ss.; R. Schiavolin, *Sulla legittimità costituzionale della disciplina relativa all'integrazione della conoscenza tecnica del giudice tributario*, in *Rass. Trib.*, 1990, pp. 947 ss.; G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, pp. 545 ss.

¹⁸ La norma in esame riproduce quanto già disposto dall'art. 35, comma 3 DPR n. 636/1972.

Abbiamo già stigmatizzato in altre sedi¹⁹ il corto circuito in cui si è avvitata la Corte Cost. nella sentenza 21 gennaio 2000, n. 18.

Con tale pronunzia – come è purtroppo ben noto – il giudice delle leggi ha voluto salvare la costituzionalità di tale norma in ragione di un’asserita natura scritta e documentale del processo tributario ma finendo, in tal modo, con lo scambiare la causa con l’effetto.

La stessa soluzione prospettata dalla Consulta nella richiamata sentenza e sposata dalla S.C. anche nella giurisprudenza più recente (*in est*, depotenziare l’efficacia dimostrativa delle dichiarazioni di terzi raccolte in sede istruttoria dall’A.f. e riconoscere al privato la facoltà di versare lui stesso nel processo dichiarazioni scritte rilasciate da terzi ed aventi, al pari di quelle raccolte dall’A.f., aventi valore indiziario)²⁰ finisce con l’essere un pannicello caldo inidoneo a rimediare ad un divieto privo di giustificazione alcuna.

A ben vedere tale soluzione, se supplisce (o, almeno, tenta di supplire) al *deficit* informativo del giudice (che viene, quindi, a conoscenza dei fatti mediante il veicolo delle dichiarazioni di terzi) non supplisce ad un eventuale *deficit* probatorio: diversamente dall’A.f. la quale è fornita di poteri amministrativi per raccogliere informazioni presso terzi, il contribuente deve soltanto sperare nella loro spontanea collaborazione²¹.

Quand’anche poi il contribuente riuscisse a versare in giudizio tali dichiarazioni, l’impossibilità di escutere i testi nel contraddittorio delle parti impedisce al giudice ed alle parti stesse la possibilità di valutarne l’attendibilità.

4. Allegazione dei fatti ed onere della prova.

4.1. Fatti controversi e divieto di *non liquet*.

Non diversamente dal processo civile, nel processo tributario il criterio guida di ripartizione

¹⁹ Tra le altre, G. M. Cipolla, (voce) *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, Torino, Aggiornamento, vol. IV, 2008, p. 760 ss.

²⁰ Cass. sez. V, 16 aprile 2008, n. 9958; da ultimo Cass. sez. V, 2 ottobre 2019, n. 24531.

²¹ Secondo una parte della dottrina una possibile soluzione alla problematica di cui al testo potrebbe esser fornita dalla c.d. testimonianza scritta di cui all’art. 257-bis c.p.c. In argomento cfr. A. Giovannini, *Recepimento e limiti dei principi “superiori” nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2017, pp. 344 ss.; A. Marcheselli, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in *Giust. Trib.*, 2009, pp. 232 ss.; C. Glendi, *Nuova disciplina del processo civile di cognizione e processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2957 ss.

degli oneri probatori riflette la posizione sostanziale rivestita dalle parti: chi si assume nel processo titolare di una pretesa è tenuto a dimostrarne i fatti costitutivi; se avrà assolto il proprio onere, la controparte a sua volta dovrà fornire la prova dei fatti impeditivi, estintivi e modificativi.

L'assunzione della veste sostanziale delle parti quale criterio regolatore degli oneri di prova va letta nell'ottica della "nuova" concezione del nostro processo rispetto a quella, un tempo imperante, fortemente influenzata dalla presunzione di legittimità degli atti amministrativi. Da tale presunzione, a sua volta, scaturivano due corollari entrambi nefasti: l'onere di prova a carico del contribuente²², ed il meccanismo del *solve et repete*²³.

Tramontata la presunzione di legittimità dell'atto a seguito di una (non a caso storica) pronuncia della S.C.²⁴ ed espunto dall'ordinamento il *solve et repete*²⁵, il giudizio tributario è sempre meno contenzioso e sempre più processo in cui il creditore (ancorché di diritto pubblico) prova ed il debitore controprova: se il contribuente riveste pur sempre il ruolo di attore in senso *formale* per impugnare lui l'atto, spetta comunque (e come criterio generalissimo) all'ente impositore l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale²⁶.

Il ricorso alla regola di giudizio fondata sull'onere di prova è il precipitato logico-giuridico di un sistema processuale informato al principio (di civiltà giuridica) tale per cui il giudice è tenuto sempre a dare risposta al soggetto che a lui si rivolge. Principio, quest'ultimo, che trova il suo fondamento normativo e la sua tutela nell'art. 112 c.p.c. applicabile *de plano* anche al processo tributario.

²² Anche la dottrina che, a suo tempo, arrivava a spingersi nel riconoscere l'incombenza dell'onere di prova sul contribuente e sulla A.f. finiva per riconoscere che al primo era richiesto un livello di prova superiore: cfr. M. Pugliese, *La prova nel processo tributario*, Milano, Cedam, 1939, p. 19.

²³ Per un'accesa critica anche sul piano costituzionale v. G. A. Micheli, *Presupposti costituzionali del «Solve et Repete»*, in *Studi Parmensi*, 1950, pp. 231 ss.

²⁴ Cass., SS. UU., 23 maggio 1979, n. 2990. In argomento si rinvia a G. M. Cipolla, *L'onere della prova*, in F. Tesauro (a cura di), *Il processo tributario*, cit., pp. 532 ss.

²⁵ Corte Cost., 22 dicembre 1961, n. 79 con la quale venne dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2 della legge 20 marzo 1865, n. 2248.

²⁶ Riferimenti, tra gli altri, in G. M. Cipolla, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 3 ss.; F. Tesauro, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 962 ss.; G. Ingraio, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pp. 289 ss.

4.2. Fatti controversi e preclusioni probatorie.

Il riparto degli oneri probatori non è ancora del tutto equilibrato continuando le regole sottese all'istruttoria procedimentale per condizionare la ricostruzione storica da compiere nel processo.

Sussistono diverse norme che pongono a carico del contribuente il divieto di fare ricorso a specifici mezzi di prova per assolvere il proprio onere. Si pensi, ad esempio, a quanto dispongono, l'art. 32, comma 3 DPR 22 settembre 1973, n. 600²⁷ e l'art. 52, comma 5 DPR 26 ottobre 1972, n. 633²⁸.

Si tratta, più precisamente, delle ben note *preclusioni probatorie*, che pongono invero problematiche delicate circa la loro compatibilità con i canoni del giusto processo.

In questa sede²⁹ è sufficiente ribadire che l'impossibilità da parte del contribuente di allegare determinati elementi può riflettersi, simmetricamente, nell'impossibilità per il giudice di pervenire ad una ricostruzione attendibile dei fatti controversi.

Tali preclusioni hanno a fondamento la regola di esperienza tale per cui se un soggetto non è stato in grado di produrre un documento entro il termine assegnato dall'organo di controllo vuol dire che quel documento non esiste e che il documento successivamente esibito non è attendibile perché contraffatto.

A ben vedere, però, una cosa è sostenere che la condotta del contribuente è censurabile sul piano della collaborazione all'attività istruttoria svolta dall'organo di controllo, ben altro è vietare al contribuente di difendersi in giudizio avvalendosi di determinati elementi.

Nel primo caso, il giudice ben può valutare i fatti alla luce del comportamento tenuto in sede stragiudiziale da una parte (e ricavarne un argomento di prova sulla falsariga di quanto dispone, con riguardo al contegno processuale delle parti, l'art. 116, comma 2 c.p.c.); nel secondo caso, invece, al giudice è precluso in radice l'accesso a quei mezzi di prova.

Proprio tali criticità spiegano il motivo per il quale le preclusioni probatorie vanno applicate

²⁷ «Le notizie ed i dati non addotti 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».

²⁸ «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 e contenziosa».

²⁹ Si rinvia *funtidus* a G. M. Cipolla, *La prova*, cit., pp. 332 ss.

con prudenza³⁰, escludendone la loro applicazione automatica³¹.

Ancor meno condivisibile è prevedere una preclusione non solo sul piano documentale, ma anche (e soprattutto) avente ad oggetto «dati e notizie» secondo quanto dispone il richiamato art. 32, comma 3 DPR n. 600/1973.

In tal caso, la spiegazione - che pure può essere fornita per ammettere la ragionevolezza di una preclusione documentale - regge ancora meno. Anche in ragione della circostanza che spesso l'istruttoria amministrativa è svolta a distanza di anni rispetto a quello in cui il fatto storico è accaduto, non è peregrina l'ipotesi che il dato o la notizia non siano forniti non perché il contribuente non intenda collaborare ma perché, molto più semplicemente, non li ricordi oppure perché non sia in grado di utilizzarli per causa a lui non imputabile³².

4.3. Fatti controversi e presunzioni legali.

Anche quando poi il giudice riuscisse ad acquisire tutti i fatti rilevanti ai fini della decisione, non sempre la sua decisione potrà fondarsi sul principio del libero convincimento (art. 116, comma 1 c.p.c.).

È quanto si verifica in presenza delle presunzioni legali.

Nel dispensare «da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite» (art. 2728 c.c.), le presunzioni legali producono l'effetto di vincolare il giudice a considerare *provato* il fatto ignoto.

³⁰ Tenendo, cioè, anche conto degli oggettivi impedimenti in cui può essere incorso il contribuente: R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 276.

³¹ Tra i diversi contributi in merito cfr. M. Trivellin, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo*, in *Rass. Trib.*, 2012, pp. 745 ss.; A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 58 ss. Un recente quadro d'insieme – specie con riferimento al rapporto tra presunzioni probatorie e principio di proporzionalità – è rinvenibile in F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, Cedam, 2019, p. 306 ss.

Per parte sua, la giurisprudenza di legittimità è pacifica nel sostenere che la preclusione di cui all'art. 52, comma 5 DPR n. 633/1973 in tanto scatta in quanto la richiesta istruttoria sia specifica ed in quanto il contribuente sia previamente avvisato delle conseguenze della mancata collaborazione: tra le altre, Cass., sez. V, 29 gennaio 2019, n. 2388; Id., sez. V, 18 aprile 2017, n. 10527.

³² Nella seconda delle due ipotesi richiamate nel testo la previsione dell'art. 32, ult. comma DPR n. 600/1973 di subordinare l'utilizzabilità del dato o della notizia non forniti in risposta all'esercizio di un potere istruttorio alla dimostrazione che quel dato o quella notizia non sono stati forniti per causa non imputabile al privato è insufficiente finendo con l'addossare al contribuente un onere di prova che non solo può risultare di difficile assolvimento ma che non copre neppure tutte quelle situazioni in cui il contribuente non ha fornito dati o notizie.

L'esistenza del fatto ignoto potrà essere messa in discussione mediante la produzione di prova contraria, nel caso delle presunzioni relative, oppure costituirà una *verità* (ma dovremmo più esattamente dire un *dogma*) che non potrà essere contraddetta, nel caso delle presunzioni assolute³³.

L'ampia incidenza che hanno le presunzioni legali nel processo tributario si spiega, anche in tal caso, in ragione delle esigenze sottese all'istruttoria procedimentale: agevolare il compito dell'A.f. di chiudere il procedimento mercé l'emissione del provvedimento finale³⁴.

L'*arrière pensée* da cui l'ordinamento prende le mosse è la circostanza che l'A.f. (al pari, va da sé, di qualsiasi altro ente impositore) è *terzo* rispetto al tema di prova e non ha mai una conoscenza diretta degli elementi che disvelano (o possono disvelare) la ricchezza del contribuente. Per bilanciare tale deficienza conoscitiva (assolutamente fisiologica), interviene il legislatore dando per provata l'esistenza (o l'inesistenza) del fatto ignoto una volta che sia raggiunta la prova del fatto noto indiziante.

Gli esempi sono molteplici e ben noti: si pensi al caso delle presunzioni di cessione ed acquisto dei beni non reperiti nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività economica (artt. 1 e 3 della legge 10 novembre 1997, n. 441); a quello delle c.d. presunzioni bancarie (art. 32, comma 1, n. 2) DPR n. 600/1973) o alla presunzione di esistenza di denaro e mobili nella attivo ereditario (art. 9 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

Le presunzioni comportano un alleggerimento (piuttosto che uno spostamento) dell'onere di prova e, prima ancora, una facilitazione dell'obbligo di motivazione posti (l'uno e l'altro) a carico dell'ente pubblico creditore del tributo.

Nel contempo e per l'effetto, però, finiscono irrimediabilmente con il condizionare il processo cognitivo del decidente. Il giudice dovrà considerare come provati i fatti oggetto di presunzioni, esprimendo quest'ultime – secondo un'esegesi fin troppo accondiscendente e benevola – una «verità giuridica avente come substrato fatti reali di difficile

³³ Proprio per le ragioni illustrate nel testo si pone la questione della natura sostanziale o processuale delle presunzioni. Su tale questione si rinvia, in generale, a R. Sacco, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in Riv. Dir. Civ., 1957, pp. 399 ss.; G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, Editore Jovene, 1974, pp. 155 ss. Con specifico riguardo all'ordinamento tributario si rinvia, invece, a G. M. Cipolla, *La prova*, cit., pp. 626 ss.

³⁴ R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, pp. 76 e prima ancora J. Tivaroni, *Metodi di accertamento della ricchezza imponibile: ricerche di diritto finanziario*, Torino, UTET, 1912, p. 163. Sulla inferiorità conoscitiva dell'A.f. in generale si veda pure S. La Rosa, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1978, pp. 216 ss.

accertamento»³⁵.

La *verità giuridica* potrebbe non rappresentare affatto la verità oggettiva: i beni non presenti nei locali dell'imprenditore potrebbero non esser stati *realmente* ceduti a titolo oneroso; l'imprenditore potrebbe aver prelevato denaro in banca senza per questo aver *realmente* prodotto *ex post* ricavi *in nero* di pari importo; nell'asse ereditario potrebbe non esserci *realmente* denaro o mobilia.

Fintanto che il contribuente è ammesso a provare il contrario, la *verità giuridica* può essere disinnescata e la decisione finale potrà avvicinarsi (quanto più possibile) al reale accadimento dei fatti.

Allorché per contro la presunzione è assoluta, la *verità giuridica* potrà divergere da quella oggettiva senza che il giudice possa discostarsene.

Se è vero – in termini generali e come insegna la filosofia della scienza – che il grado di probabilità di un'ipotesi può essere determinata in base alla sua *forza di resistenza* rispetto ad una contro-ipotesi³⁶, è altrettanto vero che nel caso delle presunzioni tale relazione è destinata, in tutto od in parte, a venir fatalmente meno.

Proprio l'immanenza di presunzioni legali numerose e non sempre ragionevoli spiega perché nel processo tributario, più che in altri sistemi processuali, la persuasione non rappresenta necessariamente un connotato del concetto giuridico di prova³⁷ e, prima ancora, del giudizio di fatto.

5. Conclusioni.

Nella loro evoluzione storica le Commissioni tributarie sono state considerate ora come organi giurisdizionali, ora come organi amministrativi³⁸. Persino l'orientamento della Corte Costituzionale è stato, al riguardo, assai ondivago e foriero anche di errate impostazioni

³⁵ Corte Cost. 12 luglio 1967, n. 109.

³⁶ Secondo l'equazione di Hempel (in argomento si veda E. Fassone, *Le scienze come ausilio nella ricerca del fatto e nel giudizio di valore*, in L. De Cataldo Neuburger, *La prova scientifica nel processo penale*, CEDAM, Padova, 2007, p. 248; Id., *La valutazione delle prove nei processi di mafia*, in *Quest. Giust.*, 2002, pp. 260, ss.), posto p come il "grado di probabilità" dell'ipotesi H , R come la capacità di resistenza alla contro-ipotesi e K come il nucleo di informazioni coerenti con l'ipotesi, si avrà che: $pHK = R$. Il che è come dire che più informazioni coerenti esistono più l'ipotesi diviene "forte" rispetto all'eventuale contro-ipotesi.

³⁷ Si richiamano in questa sede, *mutatis mutandis*, le conclusioni cui è giunto a suo tempo con riguardo al processo penale F. Cordero, *Procedura penale*, Milano, Giuffrè, 1985, p. 949.

³⁸ Cfr., per tutti, F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, UTET, 2017, p. 1 ss.

metodologiche³⁹.

Anche in ragione della genesi di tali Commissioni e della loro travagliata natura si comprende la stretta interrelazione ancora oggi esistente tra istruttoria procedimentale ed istruttoria processuale.

Un'influenza dell'una istruttoria sull'altra non è di, per sé, da stigmatizzare. È anzi connaturata ad un processo che mantiene, a dispetto delle fughe in avanti più o meno meditate e più o meno coerenti operate dalla giurisprudenza di legittimità, una connotazione impugnatoria.

L'auspicio è che la natura impugnatoria del processo e, prima ancora, la presenza a monte di un'istruttoria primaria amministrativa rispetto ad un'istruttoria (temporalmente secondaria) processuale non costituiscano altrettanto alibi per il legislatore e per lo stesso giudice tributario per discostarsi dal modello di giusto processo costituzionale per come ritraibile dall'art. 111, commi 1 e 2 Cost..

Abstract: L'articolo esamina il rapporto tra verità *oggettiva* e poteri del giudice nel processo tributario. In particolare, vengono passati in rassegna diversi istituti che alterano la posizione paritaria delle parti nel processo ovvero incidono sulla (e limitano la) cognizione che il giudice ha dei fatti

Abstract: Concerning the Tax Process, the paper examines the relationship between the *objective* truth and the powers of courts. More precisely, the work analyzes some provisions that alter the procedural equality or restrict the judicial knowledge of the facts.

Parole chiave: processo tributario – verità processuale – giudizio di fatto – poteri istruttori – onere della prova – presunzioni legali – preclusioni probatorie.

Key words: tax process – legal truth – assessment of the facts – investigative powers – burden of proof – legal presumptions – evidence prohibitions.

³⁹ Per un esempio di come la controversa natura delle Commissioni abbia inciso sugli effetti temporali della sentenza di incostituzionalità della norma che – a suo tempo – vietava la pubblicità delle udienze nel processo tributario cfr. Corte Cost. 16 febbraio 1989, n. 50. In argomento cfr. C. Consolo, *Ancora sugli effetti nel tempo delle sentenze costituzionali: il caso della sentenza n.50 del 1989. Una incoerenza della Corte nella vicenda perenne della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie ed un'occasione sbagliata per sperimentazioni*, in *Giur. It.*, 1989, pp. 353 ss.