

CONTENZIOSO

I poteri istruttori del giudice tributario

di Francesco Rizzi

Nel **D.Lgs. 546/1992** (recante le disposizioni sul **processo tributario**), la **disciplina** dei poteri relativi all'**istruzione probatoria** del giudice tributario è "**principalmente**" contenuta nell'[articolo 7, commi 1, 2 e 4](#).

Si può dire "principalmente" in quanto essa è in realtà **integrata** anche da **altre** norme del suddetto D.Lgs. (ad esempio da quelle inerenti la **produzione documentale** delle parti) ed **ancor più** perché, grazie al **rinvio** alle norme del **codice di procedura civile** operato dall'[articolo 1 comma 2](#) del citato Decreto, essa è **integrata**, per quanto **non** disposto dalle norme del **D.Lgs. 546/1992** e se con esse **compatibili**, da tutte le **norme processualcivilistiche** sui **mezzi di prova** recate dagli [articoli 202 e ss. c.p.c.](#), ad **eccezione** di quelle inerenti il **giuramento** e la **prova per testi**.

Fatta questa doverosa premessa di carattere sistematico, ci si soffermerà sui **poteri istruttori** delle commissioni tributarie disciplinati dal suddetto [articolo 7](#).

Il primo di tali poteri è quello disciplinato dal **comma 1**, a mente del quale le commissioni tributarie "**ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**" possono esercitare i **medesimi** poteri attribuiti agli **uffici tributari** e agli **enti locali** da ciascuna legge d'imposta, in termini di facoltà di **accesso**, di richiesta di **dati**, di **informazioni** e di **chiarimenti**.

Il giudice tributario può pertanto disporre che vengano eseguiti **accessi** nei **luoghi** dove il contribuente svolge la propria **attività** e perfino nella sua **abitazione** e può anche chiedere **dati** e **informazioni** a soggetti **terzi** (ad esempio può chiedere ad una **banca** la copia di un determinato conto corrente oppure al **sostituto d'imposta** la certificazione delle ritenute operate, ecc.).

Le **ordinanze istruttorie** del giudice tributario **non** richiederebbero alcuna specifica **autorizzazione** da parte di altri organi, tenuto conto della **natura giurisdizionale** delle commissioni tributarie.

Tuttavia, con specifico riferimento ai poteri di **accesso** nell'**abitazione privata** del contribuente e di **ispezione** di **persone** e cose (ex [articolo 118 c.p.c.](#)), in autorevole **dottrina** si registrano pareri ancora **discordanti**.

Il **secondo comma** dell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) dispone inoltre che il giudice tributario, "**quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità**",

- può richiedere apposite **relazioni** ad organi **tecnici** dell'**amministrazione** dello Stato o di altri **enti pubblici** tra cui la **Guardia di Finanza**;
- può disporre una **consulenza tecnica**.

Il successivo **comma 4** (il comma terzo è stato abrogato da diversi anni) **preclude** invece al giudice tributario l'utilizzo del **giuramento** e della **prova testimoniale**. Sul piano **istruttorio** il processo tributario è infatti un rito precipuamente **documentale** e la **non** ammissibilità di tali strumenti probatori è dunque **in linea** con la **ratio** dello **schema processuale** voluto dal Legislatore per tale processo.

Con riferimento ai sopra elencati poteri istruttori, sia la **dottrina** che la **giurisprudenza** di legittimità hanno inoltre **elaborato** nel tempo una ricca e poliedrica **esegesi** delle norme in commento che, come spesso accade, **non** sempre è stata **costante** e **condivisa**.

Volendo tuttavia provare a fare una **sintesi** degli **approdi ermeneutici** su cui è rinvenibile un'unanime o comunque maggiore **convergenza**, si evidenzia che:

- i **poteri istruttori** delle commissioni tributarie possono essere esercitati in maniera del tutto **discrezionale** dal giudice;
- detti poteri sono esperibili **anche d'ufficio** e quindi pure in **assenza** di un impulso di parte;
- l'**attivazione** dei poteri istruttori può essere comunque **stimolata** dalle parti ma l'eventuale **non accoglimento** dell'istanza da parte del giudice **non** è sindacabile;
- la locuzione dell'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) secondo cui i giudici tributari esercitano i medesimi poteri di accesso, di richiesta dati, ecc. degli uffici tributari, "**ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**", **nonostante** sia stata inserita dal legislatore solamente nel primo comma, riguarda in realtà **tutti** i poteri istruttori del giudice, in quanto il **rito tributario**, essendo stato codificato sulla **stessa** linea di quello **civile**, si rifà **più** allo schema processuale di tipo "**dispositivo**" che di tipo "**inquisitorio**" e pertanto **non** è consentito al giudice di **estendere** nessuna delle proprie **facoltà istruttorie** al di fuori del **perimetro** dei fatti **dedotti** dalle parti (si segnala che sul punto non mancano autorevoli **distinzioni** di opinione, specialmente in **dottrina**, ove diversi autori sostengono il carattere **inquisitorio** dei poteri istruttori, sebbene con il **limite** dei fatti **dedotti** dalla parte);
- stante in carattere **dispositivo** del processo tributario, l'esercizio dei poteri istruttori **non** deve mai essere svolto con finalità "**esplorative**" e **non** deve nemmeno essere esercitato per "**sopperire**" all'**onere probatorio** che incombe sulle **parti** (e cioè, nella **maggior** parte dei casi, sull'**ufficio** resistente, essendo questo **attore** in senso **sostanziale** mentre il **contribuente** lo è solamente in senso **formale**). Tramite i poteri istruttori, il giudice può dunque **integrare** gli elementi probatori delle parti, eventualmente anche a **tutela** della parte che si trova nell'**impossibilità** di esibire i documenti (ad esempio, perché ha ripetutamente chiesto al sostituto la consegna della certificazione delle ritenute operate, senza avere riscontro), ma **non** può "**sostituirsi**" alle parti nel loro specifico **dovere** di **provare** i fatti su cui si fonda l'eccezione o nel

loro dovere di **rispettare** i **termini perentori** di **deposito** dei documenti probatori (ad esempio, **non** è legittimo che un giudice ordini il **deposito** di un documento alla parte che non vi abbia provveduto **entro** i termini **perentori** di legge, anche se sul punto si registrano orientamenti giurisprudenziali propendenti per la tesi opposta).

Si sottolinea, infine, come la **Corte Costituzionale**, con la [sentenza n. 109/2007](#), si sia pronunciata anch'essa a favore del carattere **dispositivo** del processo tributario e abbia altresì chiarito che il giudice tributario, ove lo ritenesse **necessario**, ha anche il potere di applicare l'[articolo 213 c.p.c.](#) e di chiedere **d'ufficio** alle **pubbliche amministrazioni**, perfino **diverse** da quelle che sono parti del giudizio, **informazioni** o **documenti** utili ai fini della **chiarificazione** dei risultati probatori prodotti dai **mezzi di prova** forniti dalle parti.

Anche in tal caso, nel rispetto della **natura dispositiva** del processo tributario, tale potere **non** deve tuttavia essere esercitato per **supplire** ad un'inerzia della parte nell'assolvimento del proprio **onere probatorio**.



Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)