

L'ordine di esibizione documentale nel processo tributario

di [Antonino Russo](#)

Pubblicato il 29 Giugno 2017

l'ordine di esibizione è ammesso nel processo tributario come strumento istruttorio residuale, utilizzabile soltanto quando la prova dei fatti non possa in alcun modo essere acquisita con altri mezzi

Con la **sent. n. 4957 del 28 marzo 2012** la **Corte di Cassazione** rigettava un motivo di ricorso con il quale si contestava l'abrogazione dell'art. 7 c. 3 del D.Lgs n.546/92) l'acquisizione, da parte di una commissione tributaria, di un documento inferiore, dell'informativa (per estratto) dell'autorità turca circa la non autenticità di un **certificato**.



Gli Ermellini, nell'occasione, rigettavano tale doglianza argomentando come all'abrogazione della norma citata dal ricorrente non corrispondesse l'abrogazione degli artt. 210 e 213 e c.p.c., secondo quanto affermato anche dal giudice delle leggi.

Pare opportuno richiamare la circostanza che l'abrogato art. 7, c. 3, del D.Lgs n. 546/92, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, consentiva alle Commissioni tributarie di poter «**sempre**» ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari.

Tale previgente norma affidava (fino al momento della sua abrogazione, avvenuta nel 2005) una vera e propria **opzione istruttoria** ad una insindacabile decisione del giudice, indipendente dalla richiesta delle parti.

L'abrogazione¹ della norma è stata oggetto di una **malintesa percezione operativa**, tanto da essere considerata produttiva (come dimostrano le eccezioni sottostanti la descritta sentenza n. 4957/2012 della Cassazione) degli stessi effetti di un divieto espresso di qualsivoglia acquisizione documentale per ordine del giudice.

In realtà, è facilmente comprensibile come tale teorema (anche in chiave di una lettura costituzionalmente orientata delle norme processuali) sia oltre modo azzardato; infatti, non si vede perché non possa essere acquisito un documento indispensabile per la decisione che la parte, senza colpa, non possiede o non può produrre.

Necessita, infatti, assicurare che il diritto alla prova non riceva nel processo tributario una tutela ingiustificatamente inferiore rispetto al processo civile, questo anche in ragione del fatto che un processo (come quello tributario) scritto e documentale, involto dal divieto di prova testimoniale, mal si concilierebbe con una preclusione assoluta alle iniziative probatorie documentali del giudice.

Deve peraltro considerarsi che sarebbe iniquo, in termini di giustizia sostanziale, inibire al giudice di venire in soccorso della parte impossibilitata ad assolvere il proprio onere o (il che è lo stesso) in soccorso della parte che si trovi in estrema difficoltà nel fornire la prova .

Ci si appresta però a chiarire che, invece, **è possibile acquisire documenti mediante ordine del giudice mediante l'art. 210 c.p.c.** restando tale potere censurabile solo allorquando il giudice agisca in difetto di istanza della parte ovvero svolga una funzione sostitutiva di una colpevole omissione probatoria di uno dei contraddittori.

In altre parole, per quel che attiene la legittimità dell' actio ad exhibendum , occorre distinguere l'onere probatorio che ricade sulle parti dalle funzioni istruttorie esercitate dalle Commissioni tributarie.

La **conclusione appena descritta si evince dalle affermazioni della Consulta** e della **giurisprudenza di legittimità.**

Ben vero, con la **decisione n. 109/2007**, la Corte costituzionale argomentava “*non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del codice di procedura civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 cod. proc. civ. (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed è ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente. Né può trascurarsi che, ove necessario, il giudice ha il potere - nei confronti di*

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

Conformemente a tali principi, secondo la Suprema Corte, come ricordato anche nel responso n. 23532/2014, l'ordine di esibizione ex art. 210 c.p.c è ammesso nel processo tributario come strumento istruttorio residuale, utilizzabile soltanto quando la prova dei fatti non possa in alcun modo essere acquisita con altri mezzi e l'iniziativa della parte istante non abbia finalità esplorativa (giurisprudenza consolidata: Corte Cass. Sez. 6 - L, Ordinanza n. 23120 del 16/11/2010; id. Sez. L, Sentenza n. 14968 del 07/07/2011; id. Sez. L, Sentenza n. 24188 del 25/10/2013; id. Sez. L, Sentenza n. 1484 del 24/01/2014).

Viste le argomentazioni che precedono, è di palmare evidenza che la Corte Costituzionale ha rappresentato che il legislatore (espungendo il potere officioso di ordinare «sempre » alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia) ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario .

Del resto, l'opera della Consulta sembra implicitamente voler scongiurare il problema più volte giunto (per effetto della norma abrogata) al vaglio della Suprema Corte, laddove l'organo giudicante ha dovuto sempre riaffermare il principio che i poteri delle commissioni non si traducevano nell'obbligo di ricercare *tout court* le fonti di prova, quindi in dispregio dell'impronta dispositiva del processo nonché del principio della parità delle armi (Cass., sent. n. 1701 del 7 febbraio 2001; Cass., sent. n. 11321; Cass., sent. n. 7678 del 25 maggio 2002; Cass., sez. trib., sent. n. 12520 del 26 agosto 2002; Cass., sez. trib., sent. n.7129 del 15 novembre 2002; Cass., sent. n. 16161 del 28 ottobre 2003 ; Cass., sent. n. 8439 del 4 maggio 2004; Cass., sez. trib., sent. n. 138 del 9 gennaio 2004 e n. 1771 del 30 gennaio 2004; Cass., sez.trib., sent. n. 11485 dell'11 aprile 2005, in *Banca dati fiscovideo*, Cass., sez. trib., sent. n. 11485 del 30 maggio 2005; Cass., sez. trib., sent. n. 1134 del 26 gennaio 2005; Cass., sez. trib., sent. n. 2488 del 6 febbraio 2006, ; Cass., sez. trib., sent. n. 12345 dell'11 gennaio 2006; Cass., sez. trib., sent. n. 11173 del 15 maggio 2006).

Inoltre vi è da aggiungere che il principio di **terzietà** ed **imparzialità** del giudice impone alle commissioni tributarie di non esercitare, mediante i propri poteri istruttori, alcuna una funzione di supplenza o d'assistenza dell'attività delle parti in quanto tale ruolo si tradurrebbe nella ingiustificabile concessione di una seconda opportunità alla parte negligente.

In effetti, l'abrogazione dell'art. 7, c. 3, D.Lgs n. 546/92, sembra indirizzato a “*liberare*” pienamente e definitivamente l'art. 210 c.p.c., applicabile (in assenza sia di una disposizione specifica sia di evidenti motivi di incompatibilità) nel processo tributario per effetto della norma generale di rinvio di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 546/92.

La valutazione della situazione in cui la parte si trova rispetto al mezzo di prova costituisce la **chiave di accesso**, non per introdurre una deroga al principio dispositivo, ma anzi per darne piena attuazione aprendo la porta all'esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice .

In primis, deve annotarsi la diversa attribuzione dell'**iniziativa**: il giudice , per mezzo dell'art. 210 c.p.c. , può ordinare l'esibizione solo su istanza di parte, mentre in precedenza il potere di ordinare il deposito era ufficioso, salvo il fatto che dovesse agire nel limite dei fatti dedotti dalle parti; la seconda distinzione consiste nel fatto che, mentrel'art. 210 c.p.c. consente al giudice di ordinare l'esibizione sia ad una **parte** sia a un **terzo**, l'art. 7, c. 3, del D.Lgs n.546/92 “*confinava*” l'ordine di deposito di documenti soltanto nei confronti delle parti. Inoltre, l'ordine di esibizione, oggi possibile, soggiace agli stessi limiti entro i quali può essere ordinata l'ispezione ex art. 118 c.p.c., laddove tale norma esige che non vi sia **grave danno** per il soggetto obbligato e violazione del **segreto** d'ufficio o professionale, mentre (almeno apparentemente) tali interdizioni non si riscontravano nelle vecchie disposizioni sul processo tributario.

Tali distinzioni (evidenziando una differenza di fondo tra gli artt 210 e 7, c. 3, citate fonti) impediscono di invocare l'inapplicabilità dell'art. 210 c.p.c. in nome di un contrasto con l'intervento abrogativo della vecchia norma, “*propria*” del rito tributario.

A sommosso parere di chi scrive, la principale ragione che ha indotto il legislatore ad abrogare l'art. 7, c. 3, del D.Lgs n. 546 risiede nella circostanza che la **specialità** di tale norma nei confronti di quella generale, codificata nell'art. 210 c.p.c., avrebbe impedito l'applicazione di quest'ultima nonostante la sua migliore aderenza al principio dispositivo e alla indubbia maggior ampiezza, identificabile nell'ingerenza della norma anche nei confronti dei terzi.

29 giugno 2017

Antonino Russo

1 V.si D.l. 30 settembre 2005, n. 203 (c.d. collegato alla Legge Finanziaria per il 2006), concernente misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, convertito in Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

2Così G.M. Cipolla *“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* n. 8-9 del 2012, pag. 690.

3Batistoni Ferrara *“La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce della più recenti manifestazioni giurisprudenziali”* in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2007, 750.

4Così G.M. Cipolla, op. cit..