

## I poteri istruttori dei giudici tributari

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 7 maggio 2010

i giudici tributari godono di limitati poteri istruttori in corso di causa

Il giudice tributario può ordinare di depositare i documenti necessari ai fini della decisione solo quando la prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile.

Il principio che precede è contenuto nella sentenza n. 7078 depositata il 24 marzo 2010 della Corte di Cassazione (sez. V civile) da cui emerge che la situazione di fatto che determina l'impossibilità deve essere accertata e valutata dal giudice di merito, previa allegazione dell'atto da comprovante il fatto, essendo insufficiente la sola affermazione dell'esistenza della condizione.

Tra i poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario vi è quello di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, ai sensi dell'art. 7 del D.lgs. n. 546 del 1992; trattasi di un potere che può essere esercitato d'ufficio ovvero senza istanza di parte nei confronti delle parti in causa e non nei riguardi dei terzi. In sostanza detta disposizione conferisce alle CT i medesimi poteri di cui godono gli uffici in sede di accertamento (accessi ai luoghi, richieste motivate di dati, informazioni e chiarimenti).

Circa detto ampio potere riconosciuto alle commissioni tributarie, è stato rivisto dal legislatore il quale, attesa una interpretazione estensiva che spesso veniva attribuita a detta norma, ha abrogato il terzo comma del predetto art. 7, come disposto dall'art. 3-bis del D.L. n. 203 del 2005 (cfr Cass., sez V, n. 8439 del 2004).

Pertanto il legislatore, allo scopo di rivedere i poteri attribuiti al giudice tributario e tenendo ben presente la natura dispositiva del rito tributario, ha abrogato tale disposizione.

Nella fattispecie in esame i contribuenti hanno impugnato l'avviso di accertamento con cui l'ufficio, sulla base di un verbale della Guardia di finanza, ha rettificato il reddito d'impresa

dichiarato relativamente ad alcuni costi e ricavi. I giudici tributari di primo grado hanno accolto parzialmente il ricorso ritenendo legittimo il recupero a tassazione, mentre la Commissione di appello, pur considerando legittimo l'accertamento, ha ritenuto non provati i presupposti che giustificavano il recupero a tassazione. L'ufficio finanziario ha proposto ricorso per cassazione eccependo il mancato esercizio dei poteri istruttori di cui all'art. 7 del D.lgs n. 545/92. e la completa delegittimazione del verbale di constatazione.

I giudici della Corte di Cassazione hanno ritenuto che nel caso di specie non ricorre il presupposto per l'esercizio dei poteri istruttori di cui al citato art. 7, in quanto l'acquisizione dei documenti correlati al pvc deve essere disposta dal fiducie solo quando la prova per il contribuente sia impossibile o sommamente difficile. Tale condizione indefettibile richiede, a carico della parte, l'allegazione e l'accertamento della specifica situazione di fatto che renda impossibile o difficile l'assolvimento dell'onere della prova e, quindi, impone che il giudice valuti nel merito la sussistenza della situazione di fatto (Cass. 26 febbraio 2009, n. 4589. Il contribuente non deve limitarsi ad affermare l'esistenza del presupposto ma deve indicare le cause concrete che hanno determinato l'impossibilità di soddisfare l'onere probatorio).

L'orientamento giurisprudenziale è univoco nel ritenere che i poteri istruttori del giudice tributario sono da considerare integrativi e non esonerano il contribuente dall'onere della prova. Infatti se questi non assolve l'onere di provare la situazione di fatto, il giudice non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri concessi dall'art. 7 del D.lgs n. 546/92, in quanto gli stessi sono solo integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e devono esercitarsi, nel rispetto del principio costituzionale della parità delle parti, solo per sopperire all'impossibilità della parte di esibire i documenti (Cass. 7 novembre 2009, n. 2009).

Sull'argomento in esame sovviene una recente sentenza, in base alla quale nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dai conti bancari non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'ufficio finanziario è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (cfr. Cass. n. 4589 del 2009), e, dall'altro, nel caso in cui il contribuente si trovi nell'incolpevole impossibilità di produrre documentazione contabile a prova contraria (a causa di furto o, come nella fattispecie, di incendio), trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724, n. 3, c.c., in base alla quale la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (Cass. nn. 10174 del 1995, 13605 del 2003, 21233 del 2006 e Corte di Cassazione Sez. Tributaria - Ord. del 15.01.2010, n. 587).

7 maggio 2010

Enzo Di Giacomo

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l