

Processo tributario e CTU (consulenza tecnica d'ufficio)

di **Maurizio Villani**

Pubblicato il 16 marzo 2017

anche nel processo tributario è possibile la consulenza tecnica d'ufficio: in questo articolo segnaliamo le principali particolarità a cui soggiace una CTU tributaria



Anche nel processo tributario, le norme che lo disciplinano hanno previsto la possibilità per le Commissioni tributarie di avvalersi della consulenza tecnica d'ufficio - meglio conosciuta come CTU.

Come noto, infatti, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, rubricato "Poteri delle Commissioni tributarie", al comma 2, espressamente prevede: *"Le commissioni tributarie, 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. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni."*

Con tale norma, pertanto, viene concesso ai giudici tributari di poter disporre e richiedere:

- sia apposite relazioni ad organi tecnici (dell'Amministrazione dello Stato, altri enti pubblici e Guardia di Finanza);
- sia la consulenza tecnica d'ufficio;

con il presupposto fondamentale che tale richiesta è subordinata alla particolare complessità della materia trattata, per la quale risulta necessario acquisire ulteriori elementi.

Orbene, così come strutturata, la consulenza tecnica d'ufficio, in considerazione anche della specializzazione che i giudici di merito dovrebbero avere in materia tributaria, dovrebbe essere utilizzata solo in rare occasioni; tuttavia così non è, con la conseguenza che si assiste sempre più spesso al ricorso al consulente tecnico d'ufficio, giustificato dal fatto che gli odierni giudici tributari non sono in realtà giudici specializzati, essendo nominati direttamente dal MEF, e non accedendo per concorso come tutti gli altri giudici civili, penali, amministrativi.

Anche e proprio per questo si auspica che quanto prima venga riformata la giustizia tributaria,

con la previsione di giudici nominati per concorso, a tempo pieno, specializzati e ben retribuiti.

[libprof code="50" mode="inline"]

Ciò detto, per quanto attiene alla disciplina del C.T.U., in considerazione dell'espresso rinvio che l'art. 1, c. 2, del D. Lgs. n. 546/92 fa al codice di procedura civile, occorre ad esso rifarsi.

Si applicano, quindi, gli articoli 61-64 e gli articoli 191-197 del codice di procedura civile; viceversa, non si applicano gli articoli 198 - 200 del codice di procedura civile che prevedono la possibilità per il C.T.U. di tentare la conciliazione delle parti, in quanto nel processo tributario è prevista la possibilità di conciliazione solo nelle ipotesi previste dagli articoli 48 e 48 bis del D. Lgs. n. 546/92, vale a dire la conciliazione fuori udienza e in udienza, su accordo delle parti o su invito della Commissione.

Quanto, poi, alla funzione della C.T.U. nel processo tributario, occorre sottolineare che essa è da ritenersi più ampia rispetto a quella prevista nel processo civile: mentre, infatti, l'art. 61 c.p.c., che disciplina la competenza tecnica, fa riferimento al compimento di atti, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 fa riferimento all'acquisizione di elementi conoscitivi.

Da tanto, giurisprudenza e dottrina hanno ritenuto che l'ausiliario del giudice nel processo tributario possa non solo "valutare" ma anche "accertare" i fatti; in tal senso, la sentenza n. 9522 del 4 novembre 1996 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la quale è stato affermato il seguente principio: *"il giudice può affidare al consulente tecnico non solo l'incarico di valutare i fatti da lui stesso accertati o dati per esistenti (consulente deducente), ma anche quello di accertare i fatti stessi (consulente percipiente); nel primo caso la consulenza presuppone l'avvenuto espletamento dei mezzi di prova e ha per oggetto la valutazione di fatti i cui elementi sono stati già completamente provati dalle parti; nel secondo caso la consulenza può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova, senza che questo significhi che le parti possono sottrarsi all'onere probatorio e rimettere l'accertamento dei propri diritti all'attività del consulente; in questo caso è necessario, infatti, che la parte quanto meno deduca il fatto che pone a fondamento del proprio diritto e che il giudice ritenga che il suo accertamento richieda cognizioni tecniche che egli non possiede o che vi siano altri motivi che impediscano o consiglino di procedere direttamente all'accertamento"*.

In ogni caso, la consulenza tecnica d'ufficio non può mai sostituirsi all'attività istruttoria che compete alle parti.

Ed infatti, la consulenza tecnica, essendo finalizzata alla valutazione di fatti già dimostrati, non può costituire mezzo di prova o di ricerca di fatti che le parti debbono provare, fermo il presupposto che il giudice, nell'esercizio del suo potere discrezionale, può disporla in ogni momento se necessita di chiarimenti o di valutazioni tecniche degli elementi già acquisiti.

La consulenza tecnica d'Ufficio, in altri termini, si traduce in un esame dei dati specialistici in atti, in modo da servire a lumeggiare la questione dibattuta affinché il giudice possa trarne elementi chiarificatori ai fini della sua decisione.

Deriva, da quanto sopra, che la consulenza tecnica d'ufficio:

- non può essere disposta al fine di esonerare la parte dal fornire la prova di quanto assume ed è quindi legittimamente negata dal giudice qualora la parte tenda con essa a supplire alla deficienza delle proprie allegazioni o offerta di prove ovvero a compiere un'indagine esplorativa alla ricerca di elementi, fatti o circostanze non provati (Cass. 16.03.96, n. 2205, ove il rilievo che ai sopraindicati limiti è consentito derogare unicamente quando l'accertamento di determinate situazioni di fatto possa effettuarsi soltanto con il ricorso a specifiche cognizioni tecniche, nella quale ipotesi, peraltro, la parte che denuncia la mancata ammissione della consulenza ha l'onere di precisare, sotto il profilo causale, come l'espletamento del detto mezzo avrebbe potuto influire sulla decisione impugnata Cass. 16.03.96, n. 2205);
- non è mezzo istruttorio in senso proprio e spetta al Giudice di merito lo stabilire se essa è necessaria o opportuna, fermo restando l'onere probatorio delle parti, e la relativa valutazione, se adeguatamente motivata in relazione al punto di merito da decidere, non può essere sindacata in sede di legittimità (Cass. 03.04.98, n. 3423);
- legittimamente non è disposta dal giudice se è richiesta per compiere un'indagine esplorativa sull'esistenza di circostanze, il cui onere di allegazione è invece a carico delle parti (Cass. 15.01.97, n. 342).

Tanto rilevato, si osserva altresì che, in ogni caso, le valutazioni espresse dal consulente tecnico d'ufficio non vincolano il giudice, il quale resta sempre *iudex peritus peritorum*, con la conseguenza che allo stesso è consentito dissentire dalle conclusioni cui è giunto il consulente, purché tale dissenso sia adeguatamente motivato.

Ed infatti, mentre nel caso in cui il giudice decida di uniformarsi a quanto espresso e rilevato nella perizia dal C.T.U. non sarà necessaria alcuna motivazione sul punto, ben potendo il giudice limitarsi ad aderire alle elaborazioni del consulente, al contrario, nell'ipotesi in cui o le parti contestino in modo specifico la C.T.U., o il giudice ritenga di non condividere la stessa, sarà necessaria un'adeguata motivazione, esente da vizi logici ed errori di diritto.

Proprio al riguardo, con una recente sentenza, n. 24630 del 3 dicembre 2015 la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui **"Il giudice del merito ha il potere discrezionale di disattendere le conclusioni della consulenza tecnica d'ufficio, senza dover disporre altra perizia, ma detta decisione può essere censurata in sede di legittimità ove la soluzione prescelta non risulti sufficientemente motivata"**.

Così del pari, con ordinanza n. 20398 del 12 ottobre 2015, richiamando un principio già espresso (sentenza 3 marzo 2011, n. 5148), la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi in tal senso: **"In proposito, non può che essere ribadito che le valutazioni espresse dal consulente tecnico d'ufficio non hanno efficacia vincolante per il giudice e, tuttavia, egli può legittimamente disattendere soltanto attraverso una valutazione critica, che sia ancorata alle risultanze processuali e risulti congruamente e logicamente motivata, dovendo il giudice indicare gli elementi di cui si è avvalso per ritenere erronei gli argomenti sui quali il consulente si è basato, ovvero gli elementi probatori, i criteri di valutazione e gli argomenti logico-giuridici per addivenire alla decisione contrastante con il parere del c.t.u."**.

Infine, con altra importante recente sentenza, n. 24903 del 6 novembre 2013, la Corte di

Cassazione ha avuto modo di sottolineare anche l'importanza della C.T.U. nell'ipotesi in cui la stessa si rilevi assolutamente necessaria ai fini della decisione, con la conseguenza che deve ritenersi viziata quella pronuncia a cui i giudici di merito sono pervenuti senza l'ausilio della c.t.u., laddove si sia in presenza di argomentazioni di natura squisitamente tecnica.

La Suprema Corte nelle motivazioni ribadisce che *“il principio secondo cui il provvedimento che disponga, o no, la consulenza tecnica, rientrando nel potere discrezionale del giudice del merito, è incensurabile in sede di legittimità, deve essere temperato con quello secondo il quale il giudice stesso deve sempre motivare adeguatamente la decisione adottata in merito ad una questione tecnica rilevante per la definizione della causa, in relazione alla quale la consulenza può profilarsi come lo strumento più funzionale ed efficiente di indagine. Non va, difatti, tralasciato di considerare che la consulenza tecnica d'ufficio può costituire fonte oggettiva di prova, tutte le volte in cui essa operi - non come strumento di mera valutazione di fatti già accertati, c.d. consulente deducente - bensì come mezzo di accertamento di situazioni di fatto rilevabili esclusivamente attraverso il ricorso a determinate cognizioni tecniche (c.d. consulente percipiente) (cfr. Cass. 3990/06, 6155/09). Sicché' la consulenza è - in definitiva - un mezzo istruttorio sottratto alla disponibilità delle parti e rimesso al potere discrezionale del giudice, il cui esercizio incontra il duplice limite del divieto di servirsene per sollevare le parti dall'onere probatorio e dell'obbligo di motivare il rigetto della relativa richiesta. Ne consegue che il giudice che non disponga la consulenza richiesta dalla parte è tenuto a fornire adeguata dimostrazione - suscettibile di sindacato in sede di legittimità - di potere risolvere, sulla base di corretti criteri, tutti i problemi tecnici connessi alla valutazione degli elementi rilevanti ai fini della decisione, senza potere, per converso, disattendere l'istanza stessa ritenendo non provati i fatti che questa avrebbe, verosimilmente, accertato (Cass. 15136/00, 88/04)”*.

[libprof code="50" mode="inline"]

14 marzo 2017

Maurizio Villani

Alessandra Rizzelli