

## Quando la sentenza differisce dalla C.T.U.

di Cinzia Bondi

### Premessa

Il giudice, nella sua qualità di peritus peritorum, può attenersi o disattendere, in tutto o in parte, alle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio.

Naturalmente, tale determinazione influirà sulle modalità di motivazione della sentenza. Se il giudice aderisce alle conclusioni del perito, censurate o non censurate in maniera specifica dalle parti, l'obbligo di motivazione è ottemperato con il richiamo alla perizia<sup>1</sup>. Tuttavia è necessario che le suddette lagnanze siano state oggetto di chiarimento da parte del consulente tecnico d'ufficio, diversamente, è necessario, anche nel caso di adesione del giudice alla relazione peritale, che la sentenza sia debitamente e puntualmente motivata relativamente alle stesse.<sup>2</sup>

L'obbligo di motivare dettagliatamente e puntualmente, sotto il profilo tecnico, la sentenza in ordine alle suddette censure sussiste nelle ipotesi in cui il giudice si discosti dalle valutazioni del perito ed in quelle in cui aderisca ad una delle diverse valutazioni alternative eventualmente proposte dal tecnico in un'unica consulenza.

Nella sentenza n. 18514 del 10 agosto 2010, in rassegna, le argomentazioni e le stime esposte dal consulente tecnico, apprezzate per la precisione e per l'utilità a fini della determinazione definitiva dell'imponibile accertato, sono state poste a fondamento della decisione. L'asserito difetto di motivazione, ribadisce la Corte, non sussiste. La parte, inoltre, non può genericamente dolersi della mancata adesione del giudice ad alcuni aspetti della consulenza tecnica senza specificarli ed argomentarli richiamando e trascrivendo nel ricorso il passo della relazione da questi disattesa.

---

<sup>1</sup> Cass. Sentenze nn. 3568/2002, 15028/2001 e 3519/2001.

<sup>2</sup> Cass. Sent. n. 3492/2002.

## **Fatto e diritto**

Avverso due avvisi d'accertamento Irpef, relativi all'anno d'imposta 1993, emessi a seguito di indagini finanziarie, due coniugi proponevano ricorso che veniva parzialmente accolto con sentenza della competente commissione tributaria provinciale, poi confermata a seguito di appello e successivamente impugnata in Cassazione.

La Corte di Cassazione, accoglieva il ricorso - *“avendo ritenuto ammissibili anche nel processo tributario d'appello le dichiarazioni scritte di terzi, valutabili quali elementi indiziari nel contesto probatorio emergente dagli atti, ed esperibili da parte del giudice gli "ampi poteri istruttori officiosi" a lui conferiti dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7”* ed annullava la sentenza impugnata con rinvio della causa ad altra sezione della stessa commissione regionale, per *“valutare la dichiarazione allegata dai contribuenti nel contesto degli altri elementi emersi nel giudizio e per verificare se sussistessero le condizioni per applicare la disciplina dettata dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, art. 7”*.

Il giudice del rinvio accoglieva parzialmente l'appello, riducendo ulteriormente il reddito accertato dall'ufficio, previo esperimento di consulenza tecnica *“per la determinazione, anche in base alla documentazione offerta dai contribuenti ed acquisita agli atti, dei soli movimenti bancari sicuramente riferibili all'attività dell'impresa e quindi significativi al fine dell'accertamento del reddito”*.

I contribuenti ricorrevano anche contro tale sentenza chiedendone la cassazione, - sulla base di nove motivi - per vizi della motivazione e violazione o falsa applicazione degli artt. 32, 38, 39 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c., oltre che degli articoli 3, 24, 53 Cost. (settimo motivo), art. 111 Cost. (in relazione al quarto, al sesto ed al nono motivo); ed anche dell'art. 112 C.P.C. (in relazione al quinto ed al sesto motivo).

In particolare i ricorrenti lamentavano la mancata considerazione, da parte del giudice del rinvio, ovvero l'erroneità della sua pronunzia, in relazione a più punti fondamentali per l'esatta determinazione del maggior reddito accertato.

Il ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate resistevano tramite controricorso.

La Suprema Corte, rigettava, come accennato il ricorso ritenendo i motivi d'impugnazione in gran parte inammissibili e, per il resto, infondati.

Osserva il giudice di legittimità che la sentenza impugnata era pervenuta alla decisione di ridurre ulteriormente il reddito accertato dall'ufficio, relativamente all'annualità d'imposta 1993, in quanto la relazione del consulente tecnico, da una parte rilevava la presenza di movimenti di denaro in conto corrente relativi ad operazioni non riconducibili alla gestione dell'impresa o presuntivamente attribuibili a soggetti diversi dall'imprenditore (d'accordo con la documentazione versata in atti), dall'altra non escludeva dal reddito accertato alcune somme per l'assenza in atti di elementi e/o documenti tali da consentire di giustificare, in via presuntiva, la loro effettiva esclusione dalle movimentazioni recuperate a tassazione per l'anno in contesa.

La Corte dichiarava inammissibili, quindi, i nove motivi adottati dai ricorrenti per genericità e mancanza di autosufficienza del ricorso.

I ricorrenti, invero, lamentavano complessivamente che il giudicante non avrebbe tenuto conto delle conclusioni del perito, esponendo generiche valutazioni differenti da quelle effettuate dall'organo giudicante.

La Corte afferma, dunque, che *“a fronte di una pronuncia interamente basata sulle risultanze della consulenza, apprezzata dal giudicante per avere 'consentito una ricostruzione dettagliata delle fonti' del reddito, così da permettere l'esclusione certa o presuntiva di alcune voci e l'inclusione di altre, non e' sufficiente allegare un preteso difetto di motivazione - atteso che e' comunque inesistente la denunciata violazione di legge -, essendo altresì necessario, onde evitare che la lagnanza consista nella mera contrapposizione di una propria opinione a quella del giudicante o nella inammissibile proposta di revisione di un giudizio di mero fatto (Cass. nn. 12052/2007, 12446/2006, 3904/2000), che la censura sia sostanziata dalla trascrizione nel ricorso di quei passi dell'elaborato peritale che renderebbero evidente la pretesa omissione di giudizio, e delle relative critiche che il giudicante a quo non avrebbe considerato (Cass. nn. 18688/2007, 13845/2007,*

*4885/2006 ed altre); non costituendo peraltro vizio di motivazione della sentenza l'allegazione di differenti conclusioni del consulente tecnico di parte (Cass. n. 8355/2007)".*

*In realtà, continua la suprema Corte, "la commissione regionale, avendo conferito al consulente l'indagine contabile sulla documentazione bancaria, ed avendo così ottenuto "una ricostruzione dettagliata" delle voci riconducibili a reddito d'impresa, ha potuto discernere, ed ha eliminato dall'imponibile, tutte e soltanto quelle che ha ritenuto estranee; assumendo invece, logicamente, tutte le altre come costitutive di tale reddito. Ne' il giudice di merito e' tenuto a motivare specificamente il rigetto di ogni singola difesa, quando le argomentazioni usate sono congrue e sufficienti, di per se', a sostenere la decisione (Cass. nn. 11193/2007, 5235/2001)".*

### **Considerazioni conclusive**

La sentenza in commento affronta problematiche, non nuove, relative al rapporto "relazione peritale – sentenza", che sono strettamente correlate alla natura giuridica della consulenza tecnica d'ufficio. Contestualmente, tratta il tema delle modalità di contestazione della relazione finale del consulente tecnico o della sentenza emessa nel giudizio in cui si sia ricorsi a tale strumento istruttorio, fornendo un significativo contributo, nuovo perché riferito espressamente al rito tributario, rappresentato dall'aver chiarito che anche in tale ambito è necessario che le censure delle parti siano contestate in modo specifico ed accurato, non essendo ammesse generiche lagnanze paragonabili a pareri personali.

Invero, su quest'ultimo punto, la Corte di Cassazione si era già espressa in precedenti pronunce ed in particolare nella sentenza n. 13485/2007 nella quale viene asserito che le critiche mosse alla consulenza ed alla sentenza devono essere descritte con un grado di specificità tale da permettere alla Corte di legittimità di esprimersi esclusivamente sulla base del ricorso: *"per quanto concerne le denunciate carenze della consulenza tecnica, occorre ribadire il principio secondo cui la parte che addebita alla consulenza tecnica d'ufficio lacune di accertamento o errori di valutazione oppure si duole di erronei apprezzamenti contenuti in essa (e*

*nella sentenza che l'ha recepita) ha, innanzitutto, l'onere di trascrivere integralmente nel ricorso per cassazione almeno i passaggi salienti e non condivisi e di riportare, poi, il contenuto specifico delle critiche ad essi sollevate, al fine di evidenziare gli errori commessi dal giudice del merito nel limitarsi a recepirli e nel trascurare completamente le critiche formulate in ordine agli accertamenti ed alle conclusioni del consulente di ufficio<sup>3</sup>.*

Nel caso di specie, il ricorrente, non avendo riportato né i passi della consulenza contestati né le censure ad essa mosse, si è sottratto all'osservanza del principio di autosufficienza del ricorso.

Con riferimento al rapporto “relazione peritale-sentenza”, relativamente al motivo del ricorso, e precisamente, l'asserita sussistenza di un vizio di motivazione consistente nell'omessa o erronea considerazione di alcune evidenze della perizia, la decisione in argomento afferma *“non costituisce peraltro vizio di motivazione della sentenza l'allegazione di differenti conclusioni del consulente tecnico di parte<sup>4</sup>”*.

Premesso che il giudice nel motivare la sentenza non deve esaminare tutti i procedimenti logico-giuridici che stanno alla base delle domande e delle eccezioni delle parti essendo sufficiente che sia evidenziato il percorso logico che ha portato alla decisione e sia chiaramente desumibile la ragione per la quale ci si è discostati dalla prospettazione di parte, analogamente non è tenuto ad attenersi alla relazione del consulente, tanto da poter trascendere dal contenuto o licenziare una nuova consulenza tecnica<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> E' opportuno ricordare, in proposito, che la legge di riforma del processo civile n. 69/2009, ha attribuito notevole rilievo alle osservazioni delle parti e dei loro consulenti nei confronti dell'operato del consulente tecnico d'ufficio. Con la modifica apportata all'art. 195 C.P.C., infatti, il legislatore ha previsto un termine interno alle operazioni peritali nell'ambito del quale le parti devono trasmettere al consulente le proprie osservazioni sulla relazione con l'obbligo del perito di esprimere una sintetica valutazione delle stesse da depositare in cancelleria unitamente alla relazione finale ed alle suddette osservazioni.

<sup>4</sup> Cass. Sent. n. 8355/2007.

<sup>5</sup> Cass. Sent. n. 5413 del 11.04.2001; n. 3711 del 16.08.1989; n. 3085 del 9.05.1986.

La consulenza tecnica d'ufficio è, infatti, un'eventualità processuale sia nel rito tributario che in quello civile che, peraltro, non può essere discrezionalmente disposta dal giudice. Di fatto il D.lgs. 546/1992 non disciplina tale mezzo istruttorio tranne che relativamente ai compensi spettanti al consulente (regolati, come in ambito civilistico, dalla legge n. 319/1980). Per effetto del richiamo di cui all'art. 1 del citato decreto legislativo si applica, quindi, la regolamentazione processualcivilistica e precisamente, gli artt. dal 61 al 64 relativamente alla figura del consulente tecnico, alla nomina ed i compiti, gli artt. dal 191 a 197, per quanto riguarda le modalità di designazione e di svolgimento degli adempimenti ricompresi nell'incarico.

Il giudice tributario, data la natura dispositiva - o tendenzialmente dispositiva, - del rito in cui interviene, può esercitare legittimamente i propri poteri istruttori soltanto nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti e delle prove da essi fornite, non può esercitarli in via suppletiva sostituendosi alle parti che non abbiano assolto il proprio onere probatorio.

Nell'ambito di tali poteri istruttori, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 il giudice può disporre la consulenza tecnica d'ufficio se occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità. Rispetto al processo civile la consulenza tecnica, nel processo tributario, pare conferire al giudice un campo d'azione più esteso. L'art. 61 C.P.C. infatti fa riferimento al "*compimento i singoli atti*" e non all' "*acquisizione di elementi conoscitivi*" come nel citato art. 7, comma 2. Ciò ha fatto protendere, dottrina e giurisprudenza, per attribuire alla consulenza tecnica d'ufficio oltre che la natura giuridica di strumento ausiliario di valutazione del giudice, quindi di mezzo istruttorio, anche quella di un mezzo di prova<sup>6</sup>.

A tal proposito richiamiamo la sentenza n. 9522/1996 che si pronuncia sulla doppia funzione della consulenza tecnica, chiarendo che "*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*

---

<sup>6</sup> La disciplina del consulente tecnico d'ufficio, nel codice di procedura civile, è inserita nella sezione dedicata all'istruzione probatoria - capo II, sezione III, precede quindi la disciplina dei singoli mezzi di prova nonché il paragrafo dedicato all'assunzione dei mezzi di prova in generale. Diversamente, la perizia, era inclusa tra i mezzi di prova.

*(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 già stati completamente provati dalle parti; nel secondo caso la consulenza può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova (Cass. 31 marzo 1990 n. 2629; Cass. 4 aprile 1989 n. 1620; Cass. 19 aprile 1988 n. 3064). Naturalmente ciò non significa che le parti possano sottrarsi all'onere probatorio e rimettere l'accertamento dei propri diritti all'attività del consulente... Il consulente è comunque un ausiliario tecnico del giudice e lo assiste nei suoi compiti di acquisizione e di valutazione delle prove”.*

La sentenza trattata conferma dunque, orientamenti consolidati.

E' ormai pacifico infatti che tocca al giudice di merito valutare e considerare decisive le risultanze probatorie sia quando l'ausilio al giudice consista nel fornire al giudice elementi utili a chiarire fatti già provati nel processo, sia quando si concretizzi nell'accertamento di fatti altrimenti non rilevabili. Analogamente, è stato ormai più volte ribadito che l'obbligo di motivazione del giudice vige quando disattende la consulenza tecnica (Cass. sent. 2476/1992) e che, invece, non occorrono “*specifiche e diffuse motivazioni quando il giudice accoglie e fa proprie le conclusioni del consulente, pur non essendo sufficiente il semplice loro richiamo ma occorrendo almeno il riferimento alla fonte del convincimento (Cass. sent. n. 5416/2001)*”.

16 novembre 2010

Cinzia Bondì