

Nuovi documenti e nuove prove nel giudizio tributario d'appello: aspetti contraddittori e possibili soluzioni

di Giuseppe Pagani

1. Premessa

La normativa di riferimento, in materia di contenzioso tributario, prevede un esplicito divieto alla produzione di nuovi elementi probatori, fortemente “mitigato” dalla possibilità di produrre nuovi documenti in appello : le due disposizioni parrebbero, addirittura, essere in netta contraddizione l'una con l'altra...

La presenza simultanea di norme tra loro confliggenti può ingenerare nell'operatore incertezze e dubbi, potenzialmente capaci di generare problematiche operative di rilievo. Il presente contributo intende fornire un quadro di riferimento della normativa, in merito al tema proposto, oltre a richiamare l'attenzione su alcune interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali, ed a proporre spunti di riflessione utili a chi si trovi a dover fronteggiare le pretese erariali in fase di gravame.

Nella disciplina del contenzioso tributario previgente, rispetto all'entrata in vigore del decreto legislativo n°546 del '92, non sussistevano norme tese a limitare l'ammissibilità di nuove prove nella fase dell'appello : si ritenevano, pertanto, pacificamente ammissibili nel secondo grado del processo, nuovi elementi di prova prodotti dalle parti.

Con l'avvento del decreto succitato, è emerso un “corpus” normativo certamente più completo, ma, come avremo modo di descrivere nel prosieguo del presente contributo, non privo di elementi talvolta contraddittori e tra loro “conflittuali” . Con particolare riferimento al regime delle prove, esiste infatti una specificità del contenzioso tributario, rispetto alle norme di procedura civile, non scevra da possibili equivoci e fraintendimenti : vediamo di far luce sulla tematica, evidenziandone i lati “oscuri” e le soluzioni interpretative suscettibili di essere utilmente esperite nell'operatività del processo.

2. Il divieto di “nuove prove” in appello, e le sue eccezioni.

Premesso che la delimitazione dell'ambito della controversia costituisce attività “riservata” alle parti del processo, non altrettanto può dirsi con riferimento alle attività di ricerca e selezione degli elementi di prova : il potere delle parti di dedurre elementi probatori in giudizio, non esclude in alcun modo infatti, l'attività istruttoria esperibile dai giudici tributari.

Nell'ambito di un procedimento giurisdizionale, le attività istruttorie sono quelle volte alla ricognizione ed alla valutazione degli elementi rilevanti per la decisione finale ; **tra le attività istruttorie ammesse nel processo tributario possono individuarsi :**

a) **quelle ad iniziativa di parte**, consistenti in prove documentali prodotte, a sostegno della richiesta (domanda) processuale ;

b) **quelle lasciate alla libera iniziativa delle Commissioni Tributarie**, come definite dall'articolo 7 del decreto legislativo n°546/'92 . In merito a quest'ultimo aspetto, per una migliore comprensione dell'argomento, va precisato che le attività in esame sono esperibili dai giudici tributari in una prospettiva sussidiaria, e non certamente alternativa, rispetto all'attività probatoria, “tipicamente” esercitata dalle parti in causa.

Entrando nel merito di tali attività, le commissioni tributarie possono, nello specifico, procedere all'accesso, a richieste di dati, informazioni e chiarimenti, in conformità a quanto usualmente effettuato dagli uffici tributari (o dagli enti locali), secondo le diverse leggi d'imposta.

Possono ulteriormente, “...quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità...”¹ richiedere specifiche relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato, compresa la Guardia di Finanza, oltre a disporre di consulenza tecnica.

Chiarito il fine, l'ambito, e gli “attori” dell'attività istruttoria, definiamo ora le modalità, i limiti e le opportunità, poste dalla normativa di riferimento alla predetta attività.

L'articolo 58 del decreto legislativo n°546/'92, al primo comma, afferma che : **“Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione, o che la parte non dimostri di**

1 Articolo 7, secondo comma, decreto legislativo n°546/'92

non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, per causa ad essa non imputabile.”

Il secondo comma della norma in esame si pone, almeno parzialmente, in contrasto con quanto appena illustrato, affermando che : **“E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.”**

Il contenuto del primo comma, teso a confermare il divieto di “ius novorum” vigente nel processo tributario, con specifico riferimento al regime delle prove, soffre tuttavia di tre eccezioni di assoluto rilievo ; trovandoci ad esaminare un processo, quale quello tributario, fondato su elementi documentali, avremo modo di evidenziare come le eccezioni delle quali si discuterà di seguito sono talmente pregnanti, da svuotare di gran parte della sua portata il divieto di nuove prove... Preciso che con il termine **“prova nuova”** , si intendono, **limitatamente alle prove introdotte ad iniziativa di parte, quelle che non sono state dedotte nel corso del primo grado del processo**, andiamo ad esaminare in cosa consistano **le eccezioni al divieto di nuove prove** di cui si è detto poc'anzi .

- La prima eccezione di rilievo è contenuta nello stesso 1° comma dell'articolo 58, decreto legislativo n°546/'92, laddove si sottopone il divieto per il giudice di “...disporre nuove prove..”, ad una precisa condizione : **“...salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione...”** .

Questa condizione ricalca e richiama quella prevista dall'articolo 345 del codice di procedura civile, che risulta tuttavia assai più rigorosa ed intransigente nei confronti dell'attività probatoria delle parti. La norma del codice di procedura poc'anzi richiamata, al terzo comma, recita infatti : “Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, **salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa...”** .

Orbene, analizzando questa prima eccezione, non può sfuggire la minor incisività del dettato riservato al processo tributario, rispetto a quello civilistico : il primo, come abbiamo illustrato poc'anzi, richiede infatti **la necessarietà** delle nuove prove, ai fini della loro ammissibilità in appello, mentre il secondo ne richiede **l'indispensabilità** : il tutto, si ribadisce, in funzione della decisione della causa...

E' piuttosto diffusa, tuttavia, in dottrina, la posizione di chi vede una sostanziale similitudine tra i due diversi testi normativi richiamati : entrambi richiedono che le

nuove prove siano risolutive ai fini di definizione della controversia, onde renderle utilizzabili nel giudizio d'appello....

- La seconda eccezione al divieto di dedurre nuove prove nel secondo grado del processo tributario, è sempre contenuta nel 1° comma dell'articolo 58, più volte citato, laddove si ribadisce che “il giudice d'appello non può disporre nuove prove, **salvoche la parte non dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, per causa ad essa non imputabile**”.

Questa eccezione ha la ratio di voler riportare “in gioco” la parte che non è stata in grado di produrre l'elemento di prova in esame nel primo grado di giudizio, senza poter essere ritenuta colpevolmente responsabile di detto ritardo.

Orbene, stante la natura tipicamente documentale del processo tributario, e non essendo ivi ammissibili il giuramento e la prova testimoniale, ma al contrario, trovando sempre “spazio” la produzione di nuovi documenti, paiono davvero remote le ipotesi applicative di detta eccezione...

La terza eccezione al divieto di nuove prove in appello, che è la più pregnante ed incisiva, consiste nella possibilità di produrre nuovi documenti, che praticamente finisce per rendere vano il divieto medesimo : nel prosieguo si procederà ad un'analisi più puntuale della eccezione in esame.

3. Ammissibilità di nuovi documenti e divieto di nuove prove.

Come si è detto in chiusura del precedente paragrafo, l'articolo 58 del decreto legislativo n°546/'92, al suo secondo comma, e sempre con riferimento al secondo grado di giudizio, recita testualmente : “**E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.**”

Una simile previsione introduce una particolarità nel processo tributario, differenziandolo da quello civile, come già evidenziato dall'analisi dell'articolo 345 del c.p.c. del quale si è già illustrato il contenuto in precedenza. Il processo tributario è tipicamente fondato su elementi quasi esclusivamente documentali : in tal senso, tra l'altro, si esprime il decreto n°546/'92, al 4° comma dell'articolo 7, secondo cui “Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”. E' pertanto evidente come, in un simile contesto, “l'apertura di credito” quasi illimitata fatta dal Legislatore alle parti del processo tributario, nel consentire la produzione di nuovi documenti in appello, senza condizioni di sorta, ha sostanzialmente l'effetto di

rendere vano il divieto di introdurre nuove prove in sede di gravame, di cui abbiamo discusso nel precedente paragrafo.

La sola condizione cui viene sottoposta la produzione di nuovi documenti² in appello, è quella rappresentata dal termine ultimo richiesto per il deposito di nuova documentazione, espressamente stabilito dall'articolo 32 del decreto legislativo n°546/'92 in 20 giorni liberi prima della trattazione della controversia.

Tale termine assume la funzione di garantire il diritto alla difesa per la controparte, la quale, in assenza della predetta disposizione, si troverebbe ad acquisire conoscenza dei nuovi elementi documentali, ed a poter effettuare le relative deduzioni, soltanto tardivamente... La Suprema Corte ha ritenuto di attribuire al suddetto termine carattere perentorio, diversamente da quanto accadeva in precedenza... In linea con tale orientamento si pone la sentenza della Sezione V, n°1771 del 30.01.2004, che suona lapidaria nell'affermare che “...**il termine previsto dall'articolo 32 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n°546 per il deposito di memorie e documenti** (applicabile anche al giudizio d'appello in virtù dell'art.58, secondo comma, D.Lgs. citato)**deve ritenersi perentorio**, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto alla difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti... **Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale.**

Una volta rispettato il citato termine temporale, pertanto, nessuna ulteriore limitazione può essere opposta al diritto di dedurre nuova documentazione in sede di gravame³ : in tale ottica, infatti, non rileva nè il fatto che i documenti fossero o meno esistenti durante il primo grado del giudizio, né quello per cui la parte che intenda produrli in appello ne avesse o meno conoscenza nella prima fase dello stesso procedimento.

Ne consegue che i documenti nuovi sono liberamente producibili in appello, al pari di quelli che, essendo stati prodotti in ritardo, siano stati, conseguentemente, dichiarati inammissibili dai giudici di prime cure : è proprio in relazione a

2 Sempre che i nuovi documenti non vadano ad ampliare la “materia del contendere”!

3 Fatta salva quella già evidenziata nella nota precedente, per cui i nuovi documenti non devono ampliare la “materia del contendere”

quest'ultima casistica che si propone, nel prossimo paragrafo, l'analisi di una sentenza recentemente emessa dalla Suprema Corte.

4. Tardiva costituzione in giudizio in primo grado e produzione di nuovi documenti in appello.

Nella sentenza numero 9511 dell'11.04.2008, la Corte di Cassazione ha discusso un caso interessante, ai fini della presente trattazione : un contribuente ricorreva contro un avviso di accertamento ICI, nel quale il Comune di pertinenza aveva rettificato il valore di un'area edificabile, di proprietà del ricorrente.

Il Comune medesimo si costituiva in giudizio in forte ritardo (cinque giorni prima dell'udienza...), depositando una relazione di stima dell'area di cui sopra, non notificata in precedenza alla controparte, onde supportare le proprie tesi.

I giudici di prime cure, valutate le ragioni dell'Ente locale, e tenuta in considerazione la documentazione, anche se tardivamente prodotta da quest'ultimo, respingevano il ricorso proposto dal contribuente. Questi ricorreva in appello, e il comune provvedeva (...questa volta tempestivamente...) a depositare nuovamente la stessa relazione di stima dell'area presso i giudici del gravame .

La Commissione Tributaria Regionale annullava la sentenza di primo grado, stante il fatto che la stessa si era fondata su documentazione (la perizia di stima...) tardivamente depositata e, pertanto, non utilizzabile nel processo, stante la perentorietà del termine di cui all'articolo 32 del decreto legislativo n°546/'92, di cui abbiamo avuto modo di trattare in precedenza...

Il Comune ricorreva, quindi, in Cassazione, impugnando la sentenza di riforma, emessa dai giudici della commissione regionale... A questo punto, ricostruito l'iter processuale e logico della lite tributaria in esame, cerchiamo di esaminare il riscontro fornito in merito dai Giudici di legittimità, che si ritiene estremamente utile, al fine di comprendere appieno la “portata” operativa del secondo comma dell'articolo 58, in materia di deposito di nuovi documenti in appello. La Corte di Cassazione, con la sentenza citata, ha fornito un duplice ordine di riscontro:

– da un lato, ha ravvisato che la commissione tributaria regionale avesse valutato correttamente nel ritenere illegittimo, con riferimento al primo grado di giudizio, l'utilizzo della perizia di stima depositata dal Comune in palese violazione del termine descritto dall'articolo 32 del decreto n°546/'92.

In effetti, la costituzione tardiva “...impedisce, non solo la deduzione delle eccezioni non rilevabili d'ufficio, ma più generalizzatamente, il compimento di tutte le attività processuali per cui sia maturata preclusione, ivi compresa, dunque, la produzione di documenti oltre il termine perentorio di cui al D.Lgs. n.546 del 1992, articolo 32, comma 1”.

Il termine suddetto, si ripete, è da considerarsi perentorio, perchè posto a tutela del diritto di difesa delle parti in giudizio: il diritto in esame infatti, non potrebbe essere oggetto di diversa tutela ... Certamente, ad esempio, non potrebbe essere tutelato, mediante il ricorso agli istituti dei “motivi aggiunti”, ovvero a quello del “rinvio della discussione”.

Si ricorda, in tal senso, che l'articolo 24 del decreto legislativo n°546/'92 (“Produzione di documenti e motivi aggiunti”) prevede la facoltà di integrare i motivi del ricorso, secondo precise modalità, soltanto ove si sia configurato il deposito di documenti non conosciuti ad opera della controparte, sempre che lo stesso deposito, si badi, sia stato effettuato tempestivamente!

La Cassazione ha pertanto concluso, confermando che **la produzione tardiva, in primo grado** (...il principio è valido anche per la tardività delle produzioni documentali in appello...) **produce come effetto necessario l'inammissibilità e connessa inutilizzabilità del documento.**

D'altro lato, la Suprema Corte ha diversamente valutato la questione inerente l'ammissibilità della tempestiva produzione in sede di gravame, di un documento che era già stato oggetto di tardivo deposito in primo grado, e conseguentemente considerato inammissibile ed inutilizzabile dai giudici di prime cure.

In merito i giudici di legittimità hanno concluso che “...E' incorso, invece, in errore ...” (il riferimento è alla Commissione Tributaria Regionale che aveva emesso la sentenza di secondo grado impugnata dall'ente locale...) “...quando, non tenendo conto della previsione di cui al D.Lgs. n.546 del 1992, articolo 58, comma 2, (che, nell'ambito del contenzioso tributario, consente la produzione di nuovi documenti in appello), ha ommesso di valutare quella produzione ai fini della sua decisione.”

La Corte ha, pertanto, concluso, ritenendo perfettamente ammissibile, e quindi da considerare da parte del giudice, ogni documento tempestivamente prodotto in appello, ancorchè in precedenza tardivamente proposto in primo grado e, per tale motivo, giudicato inammissibile dai giudici di prime cure.

Evidentemente, quindi, nell'ipotesi operativa esaminata, la commissione tributaria provinciale non poteva considerare i documenti tardivamente prodotti in primo grado; in appello gli stessi documenti giudicati inammissibili in primo grado dovevano invece essere ammessi e valutati dal giudice competente, laddove tempestivamente dedotti.

Ovviamente la facoltà di produzione di nuovi documenti in appello è limitata dal contesto proprio del giudizio d'appello : è noto che **il giudizio d'appello** ha natura di “revisio prioris instantiae”, nel senso che **non può costituire un nuovo giudizio, ma semplicemente una verifica di quanto ha formato oggetto del giudizio di primo grado, alla luce degli specifici motivi di impugnazione proposti dall'appellante...** Il giudice del gravame, in sostanza, deve vigilare affinché non venga ampliata la materia del contendere : in appello è consentita la produzione di nuovi documenti, sempre che questi abbiano funzione di supporto probatorio di pretese e/o considerazioni già assunte e dedotte , in primo grado, dalla parte che intende presentarli in giudizio.... Non possono, evidentemente, essere presentati in appello nuovi documenti, laddove questi siano portatori di ulteriori contestazioni o deduzioni, non formulate nel primo grado di giudizio.

5. Analisi di una fattispecie operativa.

Un caso operativo che è stato interessante per chi scrive, suscitando un dilemma mai sottoposto all'attenzione dei giudici tributari, ma comunque interessante, ai fini della riflessione circa i temi del presente contributo è il seguente : un contribuente, esercente attività di commercio al minuto, subiva una verifica fiscale sulla propria attività, a fini irpef, iva ed irap, inerente l'esercizio 2005, nel corso del 2007. I verificatori, in sede di processo verbale di constatazione, effettuavano una serie di rilievi, tra i quali, principalmente, la mancata consegna della distinta delle rimanenze finali di merci, riferentesi alla data del 31.12.2005.

A fronte di tale carenza, e di altri rilievi, questi ultimi di poco conto, veniva applicato un metodo di accertamento induttivo, tendente alla ricostruzione dei ricavi mediante l' applicazione di percentuali di ricarico al costo del venduto, anch'esso ricostruito, come vedremo tra breve ; quanto precede pervenendo, infine, ad un volume di ricavi di gran lunga maggiori di quelli dichiarati, con tute le

conseguenze del caso, in quanto a maggiori imposte, e sanzioni, richieste al “malcapitato” nel successivo avviso di accertamento.

Ponendo, per semplicità operativa, le rimanenze iniziali del 2005 pari ad € 70.000,00 e quelle finali, dichiarate in misura di € 95.000,00 ; premesso che di queste ultime il contribuente non era stato in grado di fornire ai verificatori la distinta di rilevazione analitica, i Funzionari dell'Agenzia delle Entrate, asserivano che, nell'impossibilità di ricostruire i valori delle rimanenze di merci, avrebbero optato per un'ipotesi secondo la quale stimavano pari a zero la variazione delle rimanenze medesime, considerando interamente vendute tutte le merci acquistate nel corso dell'esercizio medesimo...

Il processo verbale redatto proseguiva poi, asserendo che, nel corso delle operazioni di inventariazione eseguite dai verificatori, erano stati rilevate merci per un valore di circa 20.000,00 euro, **che occupavano integralmente i locali aziendali, adibiti alla vendita ed al magazzino.** Una simile consistenza delle merci costituiva prova dell'irrealità ed inaffidabilità del valore indicato in dichiarazione dal contribuente, di gran lunga superiore.

Quest'ultimo impugnava l'avviso di accertamento conseguente al predetto p.v.c., sostenendo, tra l'altro, l'inattendibilità della ricostruzione del “Costo del Venduto”⁴, e della conseguente rideterminazione dei ricavi, stante l'illogico assunto secondo cui la variazione del magazzino sarebbe stata nulla : evidentemente, infatti, l'ipotesi percorsa dall'Agenzia delle Entrate andava a determinare un Costo del Venduto sensibilmente più elevato di quello che scaturiva, assumendo la validità dei dati dichiarati dal contribuente!

A seguito della sentenza di primo grado, parzialmente favorevole al contribuente, con riferimento all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore in “sostituzione” della ricostruzione approntata dai Verificatori, l'Agenzia si appellava, chiedendo di ottenere il pieno riconoscimento della metodologia adottata in sede di verifica.

Le “more” della predisposizione dell'appello incidentale sono state “turbate” dall'evento che ha generato non pochi dubbi operativi : l'avvenuto reperimento, negli archivi polverosi del contribuente, di una “Dichiarazione di variazione dati” (modello AA9/6), presentata e regolarmente recepita dall'allora Ufficio Iva territorialmente competente, poco meno di dieci anni prima, nella quale il

4 Nelle aziende “puramente” commerciali, dato da : Rimanenze Iniziali + Acquisti di merci – Rimanenze Finali

contribuente dichiarava l'esistenza di un magazzino nella sezione 2, allora denominata "Altri luoghi in cui vengono esercitate le attività".

Si precisa che tale magazzino non era stato in alcun modo "visitato" dai Verificatori, durante le operazioni di controllo, né gli stessi ne avevano, evidentemente, conoscenza, viste le affermazioni effettuate nel processo verbale di constatazione e integralmente riprese nell'avviso di accertamento che ne è seguito... E' in fase di preparazione dell'appello incidentale, che i difensori si sono posti il dilemma circa l'opportunità, o meno, di evidenziare in sede di gravame la dichiarazione di variazione attività dalla quale si poteva evincere l'esistenza di un ulteriore locale adibito a magazzino ... Evidentemente un simile documento era suscettibile di effetti potenzialmente "dirompenti" a favore del contribuente : avrebbe dimostrato la parzialità ed inaffidabilità della ricostruzione inventariale compiuta dai verificatori, avvalorando l'irrealità dell'ipotesi dagli stessi posta a base della rideterminazione del costo del venduto, e finendo per invalidare l'intera "ricostruzione" induttivamente operata a sostegno della pretesa erariale...

Restava però l'incognita consistente nell'ammissibilità o meno della "nuova prova" documentale in esame:

– se, da un lato, la dichiarazione di variazione dati in esame poteva essere ammissibile quale "nuovo documento", ai sensi del secondo comma dell'articolo 58, da un altro si poteva porre il problema posto dal primo comma dello stesso articolo : il "famigerato" divieto di nuove prove in appello!

La risposta, ad avviso di chi scrive, può essere un utile esercizio di riflessione sul divieto di nuove prove e sulle sue eccezioni, con particolare riferimento all'ammissibilità di nuovi documenti. Nel caso specifico, il nuovo documento poteva dirsi a supporto della contestazione mossa in ordine alla "fantasiosa" ricostruzione del costo del venduto, ad opera dei verificatori : trattandosi di una argomentazione già dedotta nel ricorso introduttivo il giudizio, potremmo certamente definire il documento quale rientrante nella facoltà espressamente prevista ai sensi del secondo comma dell'articolo 58, e quindi ammissibile ed utilizzabile in appello.

Poteva però anche configurarsi concretamente il rischio che il giudice di seconde cure valutasse la deduzione di tale documento quale nuova prova, tesa ad ampliare la materia del contendere, e pertanto inammissibile, prevalendo in tal caso il divieto di cui al primo comma dell'articolo 58, sull'eccezione rappresentata nel secondo comma dello stesso articolo.

Una risposta “ufficiale” non è dato fornirla, non essendo stata proposta in giudizio la documentazione reperita, tuttavia, in conclusione, si ritiene di poter sintetizzare quanto segue :

- il divieto di nuove prove in appello di cui al primo comma dell'articolo 58 decreto legislativo n°546/'92 non va inteso come in contraddizione con la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti nella medesima fase processuale ;
- **i nuovi documenti possono essere utilmente prodotti in appello, senza incorrere nel predetto divieto, soltanto ove essi costituiscano un supporto ad argomentazioni, contestazioni, e deduzioni, che abbiano già formato oggetto del giudizio di primo grado ;**
- **qualora invece, i nuovi documenti che si intendessero produrre in appello fossero “portatori” di istanze del tutto nuove o, comunque, tali da ampliare la materia del contendere, allora questi incorrerebbero nel divieto di “nuove prove”; in tale ultima ipotesi, l' ammissibilità degli stessi documenti in appello sarebbe sottoposta al discernimento del giudice (“...salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione...”), ovvero ad oneri probatori difficilmente assolvibili dalla parte interessata (“...o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio”).**

17 novembre 2011
Giuseppe Pagani