



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LA CONSULENZA TECNICA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

AREE DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

CONSIGLIERE DELEGATO

Rosa D'Angiolella

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

Processo tributario e strumenti
deflativi del contenzioso tributario

PRESIDENTE

Luciana Cunicella

12 NOVEMBRE 2024

Commissione di studio CNDCEC “Processo tributario e strumenti deflativi del contenzioso tributario”

Consigliere CNDCEC delegato

Rosa D’Angiolella - *Consigliere delegato Area “Contenzioso tributario”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore area “Fiscalità” Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Luciana Cunicella

Segretario

Michele Maria Falco

Componenti

Grazia Aita
Giuseppe Aliano
Roberto Arangino
Maurizio Attinelli
Pietro Benedetti
Pietro Bracco
Fausto Casella
Francesco Cataldi
Cristiana Ciabatti
Micol De Carlo
Maurizio De Crescenzo
Sergio De Lorenzo

Stefano De Maglio
Alessandra Di Stefano
Francesco Dipaola
Antonio Ghiretti
Carmine Pascucci
Pietro Perla
Eduardo Maria Piccirilli
Valentina Pillitteri
Andrea Lorenzo Ramoni
Gian Paolo Tanganelli
Ivano Tarquini

Sommario

1. Premessa	3
2. La consulenza tecnica nel processo tributario	3
3. Il consulente tecnico	7
4. La vincolatività della consulenza tecnica per il giudice richiedente	8
5. La funzione della consulenza tecnica nel processo tributario	10
6. L'oggetto della consulenza tecnica	12
7. Perizia resa in un processo diverso e utilizzabilità nel processo tributario	15
8. Conclusioni	17

1. Premessa

L'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (d'ora in avanti, "d.lgs. n. 546/1992") disciplina la consulenza tecnica nel processo tributario.

In particolare, il comma 2 del citato articolo 7 dispone che *"Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, 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"*.

L'esame delle funzioni e degli effetti della consulenza tecnica nel processo tributario non può prescindere da un approfondimento preliminare sulla natura di tale processo che dovrebbe inquadarsi nell'ottica del principio dispositivo piuttosto che in quello inquisitorio.

Tale accertamento, infatti, fornisce una chiave interpretativa importante per affrontare la questione dei poteri istruttori delle Corti di Giustizia tributarie e per delineare, quindi, i contorni di quel particolare strumento istruttorio che è la consulenza tecnica.

A questa rilevante analisi si deve accostare quella concernente i differenti orientamenti giurisprudenziali che vertono sulla natura giuridica della consulenza tecnica d'ufficio (d'ora in avanti, anche "C.T.U.") intesa o come mezzo di valutazione dei fatti già probatoriamente acquisiti, quindi, ausilio del giudice, o come strumento di accertamento dei fatti rilevabili solo con determinate cognizioni tecniche, ossia mezzo di prova vero e proprio.

Si discute, pertanto, se l'attività della consulenza tecnica sia solo deduttiva e finalizzata alla valutazione di fatti o anche ricognitiva e diretta all'individuazione dei fatti.

2. La consulenza tecnica nel processo tributario

La consulenza tecnica nel processo tributario risale al R.D. 24 agosto 1877, n. 4204 (Regolamento per l'applicazione dell'imposta sui fabbricati) che sanciva la possibilità per l'organo giudicante di *"farsi assistere da un perito"*, sia nelle controversie concernenti l'imposta di ricchezza mobile che nelle imposte indirette sugli affari.

A seguito della riforma dei primi anni Settanta, con il quarto comma dell'articolo 35 del d.P.R. 3 novembre 1972, n. 636, si introdusse la possibilità per le sopresse Commissioni tributarie di richiedere *"relazioni"* a organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato in caso di acquisizione di *"elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità"*.

La tecnicità del sapere dell'incaricato di relazione sembrava rievocare la *"particolare competenza tecnica"* richiesta dall'articolo 61 del c.p.c., ma in realtà i poteri del contribuente risultavano piuttosto limitati. Infatti, a seguito del deposito della relazione tecnica degli organi statali, egli poteva solo



limitarsi a presentare una relazione di parte sottoscritta da un professionista o da un esperto, a scapito dell'instaurazione di un vero e proprio contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

La necessità di acquisizione di ulteriori elementi conoscitivi di particolare importanza e complessità era dunque già prevista dal "vecchio" codice del processo tributario di cui al d.P.R. n. 636 del 1972 che, all'art. 35, attribuiva – come anticipato – la facoltà alla Commissione tributaria di richiedere apposite relazioni all'Ufficio Tecnico Erariale e la collaborazione della Guardia di Finanza¹.

La procedura era condizionata da una richiesta del ricorrente e dalla sua disponibilità a sopportarne le spese, anche nel caso di esito vittorioso della lite. Tuttavia, lo stesso ricorrente era maggiormente interessato alla consulenza di un proprio tecnico, nella previsione che quella compiuta da un Ufficio dell'Amministrazione potesse essere a vantaggio delle tesi erariali.

Solo in seguito all'introduzione dell'art. 23 del d.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, fu consentita la possibilità di nomina del C.T.U., anche se solo su istanza della parte ricorrente, qualora si fossero verificati gli stessi presupposti necessari per richiedere la relazione tecnica degli organi statali. Inoltre, l'istante veniva gravato delle spese della consulenza tecnica, e questo corrispondeva a un disincentivo all'utilizzazione di tale strumento. Infatti, la parte, trovandosi in un sistema processuale che non prevedeva la possibilità di condanna alle spese in capo al soccombente, era chiaramente sollecitata a chiedere l'intervento di un C.T.U. soltanto se, in base a una valutazione meramente economica, ne fosse valsa la pena, in quanto, anche in caso di esito positivo della controversia, avrebbe dovuto accollarsi interamente le spese della consulenza tecnica.

Infine, la disciplina della consulenza tecnica d'ufficio è stata ulteriormente modificata con la nuova disciplina del processo tributario di cui al d.lgs. n. 546/1992, tuttora vigente, che ai sensi dell'art. 7, comma 2, prevede che – in caso di acquisizione di elementi conoscitivi di "*particolare complessità*" – le Corti di Giustizia tributarie non solo possono chiedere relazioni a organi tecnici dell'Amministrazione statale o di altri Enti pubblici, compresa la Guardia di Finanza, ma possono disporre la consulenza tecnica anche autonomamente e non più, come in passato, solo su richiesta di parte.

Al contempo, il comma 1 del citato articolo 7 ha previsto, in contrapposizione alla legislazione previgente, che le Corti di Giustizia tributarie, ai fini istruttori e "*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*", possano esercitare tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

La norma, in buona sostanza, attribuisce alle Corti di Giustizia gli stessi poteri istruttori conferiti ai diversi uffici tributari.

La riforma del 1992, dunque, è intervenuta sul vecchio impianto normativo, che delineava un processo tributario di natura fortemente inquisitoria, caratterizzato da penetranti poteri di ricerca della prova dei fatti "*rilevanti per la decisione*", limitando i poteri istruttori del giudice in relazione ai soli fatti "*dedotti dalle parti*".

¹ Tuttavia, la legge non autorizzava liberamente il giudice ad affidare la consulenza tecnica a un suo imparziale ausiliare.



In linea con tale concezione dispositiva del processo tributario è l'abrogazione, operata nel 2005, del comma 3 dell'art. 7, che prevedeva il potere degli organi giudicanti di ordinare alle parti in qualsiasi momento la produzione di atti e documenti.

Anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 109 del 19 marzo 2007², ha attribuito lo stesso valore interpretativo alla novella che ha lo scopo di *“rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario”*, sottolineando che se *“la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'Amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione”*.

La natura dispositiva del processo tributario implica che, nell'istruzione della causa, il giudice abbia – per espresso dettato dell'art. 7, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 – il potere di richiedere dati informazioni e chiarimenti *“nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”* a sostegno delle rispettive domande ed eccezioni.

I poteri *“investigativi”* delle Corti di Giustizia quindi, pur se parametrati a quelli degli Uffici tributari, non possono avere finalità esplorative, ma sono *“vincolati”* nella loro finalità; essi, infatti, possono riguardare solo i fatti e i temi di prova, connessi alla specifica domanda, indicati dalle parti, alle quali appartiene in via esclusiva il potere di indicare e circoscrivere i fatti rilevanti per il giudizio³.

A questo punto, dopo aver chiarito in quale ambito i poteri istruttori della Corte di Giustizia possono essere legittimamente esercitati, è necessario verificare se il giudice tributario possa, nell'ambito dei fatti dedotti, supplire al mancato assolvimento dell'onere della prova del ricorrente e del resistente.

La prima giurisprudenza espressasi sul punto aveva stabilito che gli organi giudicanti potevano acquisire autonomamente gli elementi necessari alla valutazione della pretesa tributaria *a prescindere*

² La Corte ha rigettato la questione di illegittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Novara, che aveva dubitato della costituzionalità della norma indicata nella parte in cui non prevedeva più tra i poteri istruttori delle Commissioni quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre i documenti necessari per la decisione; la Corte ha poi confermato la possibilità per il giudice tributario di fare ricorso all'art. 210 del c.p.c., ritenendo tale ricorso *“coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario”*; ha anche rimarcato che *“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 del codice di procedura civile e cioè di attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti”*.

³ In proposito, tuttavia, è utile ricordare che la Cassazione, con sentenza 13 giugno 2018, n. 15472, ha chiarito che *“il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale, né l'esercizio di poteri cognitori d'ufficio, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità”*.



da quelli adottati dall'ufficio accertatore, e funzionali alla decisione, esercitando i poteri istruttori in modo da *supportare* la pretesa fiscale⁴.

Tale orientamento giurisprudenziale, antecedente alla significativa novella del 2005 sopra richiamata, non è in linea con la citata posizione della Corte Costituzionale che ha censurato ogni interpretazione in grado di avallare un ruolo di supplenza probatoria della giurisdizione tributaria e ciò in linea con il basilare principio della terzietà del giudice sancito dal novellato articolo 111 della Costituzione⁵.

Più recentemente, la Cassazione ha precisato che l'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, in tema di acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, è norma eccezionale, la quale preclude al giudice tributario di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori in un processo tendenzialmente dispositivo⁶.

Il ricorso alla C.T.U. presuppone pertanto che sia stato già previamente assolto l'onere probatorio gravante in capo alle parti ex art. 2967 del codice civile (ora, comma 5-*bis* del più volte citato articolo 7), non potendo il consulente in alcun caso supplire a eventuali mancanze o lacune in tal senso. In tal senso, la Corte di Cassazione ha evidenziato che il potere istruttorio attribuito al giudice tributario dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 *“può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine d'integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione alla controversia”*⁷.

La Corte di Giustizia, dunque, non può acquisire d'ufficio le prove in caso di mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'amministrazione o del contribuente, tranne nel caso in cui sia impossibile o molto difficile per l'onereato fornire il supporto probatorio alla propria pretesa e nel perdurare dell'incertezza sui fatti, da non attribuirsi al mancato assolvimento dell'onere della prova gravante sulle parti del giudizio, potrà fare ricorso agli strumenti conoscitivi previsti dai primi due commi dell'art. 7, esercitando i propri poteri istruttori.

Pertanto, con il nuovo codice processuale tributario, è stata introdotta una innovazione che amplia la portata dell'art. 7, per cui, in aggiunta alla possibilità di chiedere relazioni *“ad organi tecnici dell'amministrazione dello stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza”*, il giudice tributario può disporre la consulenza tecnica, il cui costo sarà addebitato secondo la logica della soccombenza nella lite. La C.T.U. è ammessa se richiesta dal ricorrente a sostegno delle proprie tesi, ovvero d'ufficio, mentre non può essere disposta su richiesta dell'Ente impositore, considerato che quest'ultimo già dispone di tale possibilità, che potrebbe svolgere senza una richiesta da parte della Corte di Giustizia.

⁴ Cfr. Cass. 1 luglio 2003, n. 10374; Cass. 30 maggio 2005, n. 11485.

⁵ Corte Cost. 19 marzo 2007, n. 109.

⁶ Cass. 10 settembre 2009, n. 18976, la quale ha negato che costituisca *“error in procedendo”* l'omesso ricorso alla consulenza tecnica d'ufficio ai fini della determinazione del valore di terreni oggetto di compravendita, non essendo tale potere esercitabile in funzione di ricerca di dati che dovevano essere previamente allegati dalle parti.

⁷ Cass. 13 febbraio 2023, n. 4352 e, in senso analogo: Cass. 24 febbraio 2020, n. 4762; Cass. 6 maggio 2021, n. 11969 e Cass. 19 giugno 2018, n. 16171.



Dunque, l'efficacia processuale della relazione in questione viene espressamente equiparata dalla legge a quella della consulenza tecnica, la quale rappresenta per il giudice uno strumento conoscitivo di valore sostanzialmente alternativo, considerando che con il deposito di relazioni peritali asseverate da professionisti privati, quindi di parte, non sempre il contribuente riesce a recuperare lo svantaggio in cui si trova nella vicenda processuale, per il dubbio della probabile parzialità della consulenza. Tuttavia il giudice ha il dovere di ammettere la consulenza tecnica quando si tratti di riequilibrare l'azione del contribuente rispetto a quella dell'Ufficio, che per legge risulta legittimato a esercitare poteri e facoltà ulteriori, idonei a procurare altri elementi per un maggior convincimento del giudice, e per evitare i dubbi summenzionati, può avvalersi di un esperto imparziale e vincolato dal giuramento di fedeltà, a seguito della cui opera, il giudice può sindacare la fondatezza dei provvedimenti impositivi, quando messa in dubbio dalle valutazioni tecniche espresse nella relazione.

Nei casi in cui il giudice non ammetta la consulenza tecnica, il suo giudizio può rivelarsi limitato all'acritica accettazione dell'operato dell'ente accertatore e alle proprie interpretazioni, ovvero al proprio convincimento, condizioni che spesso portano a soluzioni del caso che appaiono solo apparentemente motivate, a volte ingiuste.

Nell'attuale normativa sul processo tributario, per opera del rinvio contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 546/1992, si applica in materia di consulenza tecnica la disciplina dettata dagli articoli da 61 a 64 e da 191 a 197 del c.p.c.⁸ con gli adattamenti del caso, anche se, dall'analisi del testo normativo (art. 7, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992) che disciplina la consulenza tecnica nel processo tributario, emerge subito una evidente differenza da ricondurre al presupposto per la sua assunzione, consistente nella necessità di acquisire elementi conoscitivi di "*particolare complessità*", e non nella necessità di integrare le conoscenze del giudice con l'ausilio di consulenti di "*particolare competenza tecnica*" (come invece previsto nell'art. 61 del c.p.c.).

Proprio da questo punto la dottrina e la giurisprudenza prevalente sono partiti per ricostruire l'effettiva *ratio legis* a fondamento del presupposto della consulenza tecnica, ossia l'acquisizione di elementi conoscitivi di "*particolare complessità*", soprattutto in correlazione con la natura "*speciale*" del giudice tributario, la quale implicherebbe una conoscenza molto approfondita della materia tributaria, tanto da poter ridimensionare l'integrazione dell'oggetto delle controversie da attribuire al consulente tecnico.

3. Il consulente tecnico

Il consulente tecnico è un organo giudiziario individuale al quale il giudice può rivolgersi nello svolgimento della propria attività, quando l'oggetto della lite implichi questioni non risolvibili in base

⁸ Viceversa, come ricordato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 23 aprile 1996, n. 98/E, *sub* articolo 7, nell'ambito del processo tributario non trovano applicazione gli articoli da 198 a 200 del c.p.c. "*non essendo ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico d'ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione giudiziale completamente delineato dall'articolo 48 del d.lgs. n. 546/1992*".



alle nozioni di comune esperienza. Nel giudizio civile si distingue tra consulente tecnico del giudice, o consulente tecnico d'ufficio (C.T.U.), e consulente tecnico di parte (C.T.P.).

Il consulente tecnico d'ufficio è uno degli ausiliari del giudice la cui funzione è tesa a integrare l'attività di quest'ultimo, sia in quanto può offrire elementi per valutare le risultanze di determinate prove, sia in quanto può offrire elementi diretti di giudizio: proprio per tali motivi è una persona con particolare competenza in un determinato settore, chiamata a esprimere pareri, raccogliere motivazioni, effettuare verifiche, anche se non esercita mai attività decisoria che spetta invece esclusivamente al magistrato. Pertanto, quando lo ritiene necessario, il giudice può farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo da uno o più consulenti con particolare competenza tecnica (art. 61 del c.p.c.). Il consulente tecnico è nominato, con ordinanza, dal giudice istruttore o dal Collegio su richiesta delle parti ovvero d'ufficio.

Una volta nominato, il consulente tecnico è obbligato ad accettare l'incarico e può rifiutare solo per giusti motivi valutati direttamente dal magistrato; ha il diritto di astenersi o può essere ruscato dalle parti per eventuali incompatibilità con l'incarico conferitogli.

Lo stesso Presidente del Tribunale esercita l'attività di vigilanza e può promuovere procedimenti disciplinari (avvertimento, sospensione dall'albo per un tempo non superiore a un anno, cancellazione dall'albo) nei casi in cui il consulente non abbia adempiuto gli obblighi derivanti dagli incarichi assunti o non abbia mantenuto una determinata condotta morale e professionale⁹. Le descritte modalità di affidamento e gestione dell'incarico peritale, previste dal codice di procedura civile trovano applicazione anche al processo tributario.

Il consulente tecnico, prima di svolgere il proprio compito, deve prestare giuramento; il giudice formula i quesiti ai quali il C.T.U. deve dare risposta con relazione peritale entro i termini di tempo stabiliti. Il consulente nominato compie le indagini che gli sono state commissionate dal giudice, fornisce in udienza e in camera di consiglio i chiarimenti che il giudice gli richiede e redige una relazione denominata perizia o consulenza tecnica d'ufficio.

4. La vincolatività della consulenza tecnica per il giudice richiedente

La perizia non è del tutto vincolante per il giudice il quale, se non ritiene rilevanti gli argomenti del perito, può sempre farne disporre una nuova o può non tener conto di quanto scritto dal tecnico

⁹ Con riferimento all'attività di vigilanza riservata al Presidente del Tribunale, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (*Note su aspetti procedurali della consulenza tecnica in materia civile*, febbraio 2001) ha osservato che, nonostante sia da tempo invocata la necessità di garantire un'equa distribuzione degli incarichi fra i professionisti iscritti negli appositi albi, una forzata turnazione, basata su un mero criterio matematico, che prescindendo dalle competenze del professionista, potrebbe risultare inidonea a garantire che il consulente sia in possesso di una preparazione professionale adeguata all'incarico. Pertanto, sarebbe necessario "contemperare l'esigenza di equa distribuzione degli incarichi con il rapporto fiduciario che deve legare il consulente al giudice" consentendo al giudice di limitare l'assegnazione degli incarichi a quei soggetti che, all'interno dell'albo, "meritano particolare fiducia sia sotto il profilo tecnico, sia per le impeccabili qualità morali".



purché, ovviamente, motivi adeguatamente tale decisione. Come rilevato in giurisprudenza, infatti, il giudice resta sempre *peritus peritorum* e quindi gli è consentito dissentire dalle conclusioni cui è giunto il consulente, sempreché tale dissenso sia adeguatamente motivato¹⁰.

Diversa è l'ipotesi nella quale il giudice intenda adeguarsi agli esiti della C.T.U.; in tal caso, infatti, una consolidata giurisprudenza di legittimità ritiene che il giudice del merito *“non è tenuto a giustificare diffusamente le ragioni della propria adesione alle conclusioni del consulente tecnico d'ufficio, ove manchino contrarie argomentazioni delle parti o esse non siano specifiche; il giudice può, in tal caso, limitarsi a riconoscere quelle conclusioni come giustificate dalle indagini svolte dall'esperto e dalle spiegazioni contenute nella relativa relazione; infatti, l'accettazione del parere, delineando il percorso logico della decisione, ne costituisce adeguata motivazione, non suscettibile di censure in sede di legittimità”*¹¹. Fermo restando, tuttavia, che il mancato esame delle risultanze della C.T.U. da parte del giudice dovrebbe integrare un vizio della relativa sentenza.

Nel caso di adesione alle risultanze peritali, inoltre, il giudice esaurisce il proprio obbligo di motivazione richiamando le risultanze peritali senza dover entrare nel merito delle contrarie deduzioni eventualmente svolte dai consulenti tecnici di parte, le quali restano implicitamente disattese in quanto incompatibili con le argomentazioni accolte. In tal senso, in giurisprudenza è stato osservato che: *“la consulenza tecnica di parte, ancorché confermata sotto il vincolo del giuramento, costituisce una semplice allegazione difensiva di carattere tecnico, priva di autonomo valore probatorio, con la conseguenza che il giudice di merito, ove di contrario avviso, non è tenuto ad analizzarne e a confutarne il contenuto, quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni con esso incompatibili”*¹².

Come anticipato, la nomina del C.T.U. integra un potere discrezionale del giudice che, pertanto, può essere esercitato anche in assenza di un'esplicita richiesta di parte in tal senso.

La predetta discrezionalità comporta altresì che, qualora il giudice ritenga di essere in possesso di elementi e cognizioni sufficienti a decidere la controversia, può scegliere di non disporre la consulenza tecnica richiesta dalle parti, con decisione adeguatamente motivata, che risulta insindacabile in sede di legittimità. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, nelle controversie che, per il loro contenuto, richiedono si proceda ad un accertamento tecnico, il mancato espletamento di una consulenza medico-legale, specie a fronte di una specifica domanda di parte, può costituire una carenza nell'accertamento dei fatti da parte del giudice di merito, che si traduce in un vizio della motivazione della sentenza¹³. Fermo restando che la motivazione dell'eventuale diniego può anche essere implicitamente desumibile dal contesto generale delle argomentazioni svolte e dalla valutazione del quadro probatorio effettuata dal medesimo giudice¹⁴.

¹⁰ Al riguardo, la Corte di Cassazione ha sottolineato che, sebbene il giudice abbia il potere di disattendere le conclusioni peritali, anche senza disporre una nuova perizia, siffatta decisione può essere motivo di impugnazione in sede di legittimità se la decisione del giudice non risulta sufficientemente motivata sul punto (cfr. Cass. 3 dicembre 2015, n. 24630).

¹¹ Cass. 4 luglio 2023, n. 18886 e, in senso analogo: Cass. 16 marzo 2022, n. 8584; Cass. 6 maggio 2021, n. 11917; Cass. 2 dicembre 2020, n. 27496 e Cass. 14 febbraio 2019, n. 4352.

¹² Cass. 31 ottobre 2023, n. 30303 e, in senso analogo: Cass. 16 marzo 2022, n. 8584 e Cass., 2 febbraio 2015, n. 1815.

¹³ Cass. 1° settembre 2015, n. 17399.

¹⁴ Cass. 9 ottobre 2019, n. 25253.



In tutti i casi in cui un giudice nomina un perito, le parti si possono far assistere da periti di parte. I consulenti tecnici di parte formulano le loro deduzioni sull'operato del perito d'ufficio e possono depositare relazioni a sostegno o a critica della perizia di ufficio.

Nell'espletamento del suo incarico il C.T.U. potrà essere affiancato dai consulenti tecnici di parte; all'atto della nomina del consulente tecnico d'ufficio, secondo quanto disposto dall'art. 201 del c.p.c., il giudice assegna alle parti un termine per la nomina del proprio C.T.P.. Tale nomina è facoltativa ma è comunque "subordinata" all'intervento nel processo di un consulente tecnico d'ufficio. Per la nomina del C.T.P. è sufficiente la dichiarazione resa al cancelliere.

Il consulente di parte può assistere allo svolgimento delle operazioni peritali svolte dal C.T.U., partecipare alle udienze e può essere ammesso in camera di consiglio per chiarire al Presidente le proprie osservazioni tecniche. Il C.T.P. presenta una relazione che può essere inserita nella relazione del consulente d'ufficio oppure può essere presentata autonomamente, ma in questo caso non costituisce mezzo di prova, potendo solo concorrere al convincimento del giudice. Infatti, come osservato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 2 dicembre 2020, n. 27496, la perizia di parte, vale a dire prodotta dal contribuente, ha a sua volta valore solo indiziario, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, con la conseguenza che la sua valutazione è rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito¹⁵.

5. La funzione della consulenza tecnica nel processo tributario

L'art. 7, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 prevede che, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le Corti di Giustizia tributarie non solo possono chiedere relazioni a organi tecnici dell'Amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la Guardia di Finanza, ma possono anche disporre la consulenza tecnica.

Appare quindi evidente dall'analisi del testo che nelle controversie particolarmente complesse, il giudice tributario può autonomamente designare il C.T.U. per decodificare gli elementi probatori in atti e fornire gli strumenti tecnici di valutazione, per cui non è più limitato, come in passato, a disporre la consulenza tecnica solo su richiesta di parte.

D'altra parte, tale assunto è confermato dall'art. 61 del c.p.c.¹⁶.

La consulenza tecnica, chiaramente, lascia intendere il ricorso all'ausilio di una persona dotata di particolare competenza tecnica, ma è opportuno rilevare che, mentre il codice di procedura civile evidenzia l'ausilio al "compimento di atti", il "codice" del processo tributario si riferisce all'acquisizione di elementi conoscitivi. Da questo confronto, è possibile ritenere che la consulenza tecnica nel processo tributario preveda poteri più ampi di quelli previsti dal codice di procedura civile. In sostanza,

¹⁵ In senso analogo: Cass., 27 dicembre 2018, n. 33503.

¹⁶ Ai sensi del primo comma del citato articolo 61, "Quando è necessario, il giudice può farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, da uno o più consulenti di particolare competenza tecnica".



può affermarsi che abbia non solo natura di strumento ausiliario di “valutazione”, ma che sia anche uno strumento di accertamento di fatti, visto il riferimento alla già cennata “acquisizione di elementi conoscitivi”.

Del resto, un chiaro riconoscimento della doppia funzione della consulenza lo si deve alle Sezioni Unite della Corte di cassazione che, con la sentenza 4 novembre 1996, n. 9522, hanno statuito 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 (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, senza che questo significhi che le parti possano sottrarsi all’onere probatorio e rimettere l’accertamento dei propri diritti all’attività del consulente; in questo secondo 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 sconsiglino di procedere direttamente all’accertamento”*¹⁷.

Come evidente, la pronuncia si preoccupa di conformare il principio del rispetto dell’onere della prova a quello dell’acquisizione di elementi di fatto utili all’accertamento della verità.

Pertanto, la consulenza tecnica nel processo tributario ha ormai acquisito la già menzionata doppia natura di:

- mezzo di valutazione dei fatti, già acquisiti al processo;
- mezzo di accertamento di fatti, che richiede particolari cognizioni e competenze tecniche¹⁸.

In realtà, la consulenza tecnica potrà esplicitare la sua duplice natura in vista dell’accertamento dei soli fatti “secondari”, mentre con riguardo ai fatti “principali”, allegati e provati dalle parti, potrà essere solo d’ausilio alla valutazione del giudice. A tal uopo, è appena il caso di ricordare che, nella disciplina processuale tributaria, per “fatti principali” si intendono i fatti costitutivi della pretesa impositiva (che, in quanto tali, devono essere provati dall’Amministrazione finanziaria che fa valere detta pretesa), nonché i fatti modificativi, impeditivi o estintivi della medesima pretesa (che, viceversa, solitamente devono essere provati dal contribuente che si oppone alla legittimità di detta pretesa). Per “fatti secondari”, viceversa, si intendono tutti gli altri fatti (diversi dai precedenti) che intervengono nella

¹⁷ Cfr., in tal senso anche Cass., sez. III civ., 13 marzo 2009, n. 6155. In senso analogo, si legge nella più recente ordinanza Cass. 13 luglio 2022, n. 22192: *“la violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato si verifica, in caso di espletamento di consulenza tecnica d’ufficio, solo ove il consulente accerti fatti principali diversi da quelli dedotti dalle parti a fondamento della domanda o delle eccezioni e salvo, quanto a queste ultime, che non si tratti di fatti principali rilevabili d’ufficio”* (in senso conforme, Cass. 21 febbraio 2022, n. 5624).

¹⁸ In giurisprudenza si segnala quanto affermato dalla corte di Cassazione con la ordinanza 13 luglio 2022, n. 22192: *“Il C.T.U. è, infatti, nell’esercizio delle funzioni conferitegli, facoltizzato ad acquisire ogni documento, anche prescindendo dall’attività di allegazione delle parti, non applicandosi alle attività del consulente le preclusioni istruttorie vigenti a loro carico, sempre che non siano dirette a provare i fatti principali dedotti a fondamento della domanda, per cui il C.T.U. può accertare, nei limiti delle indagini commessegli e nell’osservanza del contraddittorio, tutti i fatti inerenti all’oggetto della lite (Cass., Sez. Un., n. 5624/2022, cit.), non costituendo la consulenza tecnica un mezzo di prova (Cass., Sez. I, 10 settembre 2013, n. 20695)”*. In senso analogo, cfr. Cass., sez. III civ., 7 dicembre 2005, n. 27002.



fattispecie di cui è causa. Pertanto, i fatti principali devono essere allegati e provati dalla parte processuale che intende farli valere. I fatti secondari o accessori, invece, benché normalmente siano anche essi allegati e provati dalla parte, possono emergere anche dagli atti del processo, nei limiti e nelle forme istruttorie previste, compresa la consulenza tecnica¹⁹.

Quindi, rispetto ai fatti secondari o accessori la C.T.U. può rappresentare un mezzo di valutazione (quindi, un ausilio al giudice), oppure in casi particolari, a seconda delle circostanze, uno strumento di “accertamento” (quindi, un mezzo di prova) mentre, rispetto ai fatti principali, potrebbe rappresentare solo un mezzo di “valutazione” (quindi, un ausilio al giudice).

Risulta, pertanto, condivisibile il principio di diritto secondo cui *“il consulente tecnico, nell’espletamento del mandato ricevuto, può acquisire ai sensi dell’art. 194 c.p.c. (che consente di chiedere chiarimenti alle parti ed assumere informazioni dai terzi) circostanze di fatto relative alla controversia e all’oggetto dell’incarico; tali circostanze di fatto, se accompagnate dall’indicazione delle fonti e se non contestate nella prima difesa utile, costituiscono fatti accessori validamente acquisiti al processo che possono concorrere con altre risultanze di causa alla formazione del convincimento del giudice ed essere da questi posti a base della decisione unitamente ai fatti principali”*²⁰. Infatti, come osservato dalla Corte di Cassazione, con l’ordinanza 2 dicembre 2020, n. 27496, *“laddove l’alterazione procedimentale determini un pregiudizio di difesa, essa si traduce in una nullità assoggettata al rigoroso limite preclusivo di cui all’articolo 157 cod. proc. civ., che resta sanata se non eccepita nella prima istanza o difesa successiva al deposito dell’elaborato dell’ausiliare d’ufficio”*²¹.

6. L’oggetto della consulenza tecnica

Si è discusso molto sull’interpretazione della locuzione *“elementi conoscitivi di particolare complessità”* prevista dall’art. 7 del d.lgs. n. 546/1992.

Secondo un prima interpretazione la finalità della consulenza tecnica è generalmente individuata nell’integrazione delle conoscenze del giudice e più specificamente nell’estrinsecazione di quei saperi ritenuti tecnici o specialistici che potrebbero mancare al giudice e che pure risultano necessari per la decisione della controversia.

¹⁹ In proposito, la Cassazione, con la sentenza 6 maggio 2021, n. 11969, ha chiarito che la C.T.U. è un mezzo istruttorio e non una prova, mirata a fornire un ausilio alla valutazione del giudice in caso di questioni di particolare complessità tecnica. Ne consegue che detta consulenza è vincolata alle prove che le parti hanno prodotto e può assolvere una funzione di acquisizione probatoria solo con riferimento a “fatti secondari”, vale a dire in termini solo integrativi dell’attività svolta dalle parti e mai su “fatti principali” (costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi della fattispecie giuridica) che devono essere sempre allegati e provati dalle parti, nel rispetto delle preclusioni processuali. In senso analogo, si legge nella decisione Cass. 14 febbraio 2006, n. 3191 che è consentito al C.T.U. *“anche di acquisire ogni elemento necessario a rispondere ai quesiti, sebbene risultante da documenti non prodotti dalle parti, sempre che si tratti di fatti accessori e rientranti nell’ambito strettamente tecnico della consulenza, e non di fatti e situazioni che, essendo posti direttamente a fondamento della domanda o delle eccezioni delle parti, debbano necessariamente essere provati dalle stesse”*.

²⁰ Cass., sez. I civ., 22 novembre 2007, n. 24323.

²¹ In senso analogo: Cass. 10 luglio 2019, n. 18557 e Cass., 21 agosto 2018, n. 20829.



Infatti, il carattere di giudice speciale delle Corti di Giustizia tributarie implicherebbe la conoscenza, da parte dei giudici, delle questioni tecnico-tributarie. L'attuale composizione delle Corti è comunque funzionale a una maggiore competenza tecnica dell'organo giudicante, prevedendo, ancora attualmente, professionisti di competenze diverse.

Secondo tale interpretazione, in realtà, la complessità richiamata dall'articolo 7 non è assimilabile alla tecnicità del consulente prevista dal codice di procedura civile, ma si deve incardinare in un assetto processuale ove rileva la natura di giudice speciale delle Corti di Giustizia tributarie in grado di dirimere autonomamente le questioni *"tecnico tributarie"* e le sottostanti questioni in materia contabile.

Il precipitato logico di tale assunto è l'impossibilità di utilizzare la consulenza tecnica contabile, specie se finalizzata all'accertamento dell'esistenza, dell'idoneità e regolarità delle scritture, giacché non pare arbitrario ritenere che un giudice tributario non possa non avere adeguate cognizioni al riguardo.

Altrettanto potrebbe dirsi con riferimento a controversie in cui vengano in rilievo questioni di estimazione: la soluzione di tali questioni necessita di conoscenze in campo finanziario e contabile, sulle dinamiche del mercato, che, non fosse altro perché incidenti sulla gran parte del contenzioso tributario, non dovrebbero essere estranee al giudice specializzato tributario.

In virtù poi della reale incidenza operativa della consulenza tecnica nel processo tributario ispirato al principio dispositivo, la medesima consulenza dovrebbe essere limitata ai casi la cui soluzione dipenda realmente da elementi di particolare complessità, estranei al sapere esigibile dal giudice.

In realtà, tale interpretazione non è condivisibile dovendosi invece propendere per un ampio uso della consulenza tecnica nel processo tributario, come del resto effettivamente avviene nella prassi giudiziaria, posto che il giudice tributario non sempre ha le conoscenze necessarie per risolvere le frequenti questioni tecniche, che interferiscono nelle liti sottoposte alla sua attenzione.

Non è possibile desumere dall'eliminazione nell'art. 7, comma 2, del riferimento al carattere tecnico di quegli elementi presenti nell'art. 35 del d.P.R. n. 636/1972²², una delimitazione dell'oggetto della materia attribuibile al consulente tecnico nel processo tributario, in quanto è più che altro riconducibile a meri scrupoli lessicali volti a evitare un'altra ripetizione di quel termine.

Infatti, il consulente tecnico resta un incaricato del processo tributario, al quale possono essere demandati sia giudizi tecnici di particolare complessità, sia l'acquisizione di dati la cui conoscenza diretta da parte del giudice risulterebbe incomoda o eccessivamente gravosa o dispersiva.

Si ritiene in effetti possibile per le Corti di Giustizia tributarie il ricorso alla consulenza nel caso di decodificazione di dati contabili di grande quantità, pur essendo singolarmente conoscibili senza eccessiva difficoltà (ad esempio perizie contabili, che, pur non richiedendo particolari conoscenze ragionieristiche, necessitano di una dettagliata analisi di svariati documenti contabili e/o bancari, per

²² Ci si riferisce al fatto che, mentre l'art. 35, commi 3 e 4, del d.P.R. n. 636/1972 specificava che la richiesta di consulenza tecnica era vincolata alla necessità di *"acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità"*, l'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 vincola detta richiesta alla necessità di *"acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità"*, senza fare alcun riferimento letterale alla *"tecnicità"* dell'elemento conoscitivo da acquisire.



dare, ad esempio, una razionale valutazione di incassi e spese, alla luce delle presunzioni tributarie e delle possibili prove contrarie, ecc.).

Stante la specializzazione delle Corti di Giustizia tributarie, questa particolare complessità delle questioni, il cui approfondimento può essere riservato ad un consulente tecnico, dovrebbe essere letta tenuto conto delle specifiche competenze che si attribuiscono ad un giudice “specializzato” quale quello tributario. In sostanza, l’utilizzo del consulente tecnico dovrebbe essere considerato uno strumento al quale ricorrere principalmente in presenza di questioni che involgono conoscenze estranee alle competenze che devono essere proprie di un giudice specializzato.

In tal senso, per esempio, è ragionevole aspettarsi che i giudici delle Corti di Giustizia tributaria siano in grado di affrontare, senza l’ausilio di un consulente tecnico, le controversie nelle quali, per rilevare e ottenere gli elementi conoscitivi necessari a risolverle, occorrono speciali conoscenze di carattere extragiuridico o appositi strumenti anche valutativi: ad esempio, la conoscenza di principi e regimi contabili, della c.d. partita doppia, delle modalità di redazione dei bilanci, dei criteri di valutazione di aziende o quote societarie, ecc...

A ben vedere, la recente riforma della giustizia tributaria²³ che, tra l’altro, ha introdotto la figura del magistrato tributario professionale a tempo pieno, al contempo garantendo la specializzazione nonché il suo costante aggiornamento professionale²⁴, ha aggiunto un altro importante tassello ai principi del “giusto processo”, circoscrivendo la possibilità che siano adottate sentenze potenzialmente vizzate da una limitata conoscenza tecnica del collegio giudicante, pur senza limitare in alcun modo la piena applicabilità al processo tributario dell’istituto della consulenza tecnica.

Peraltro, occorre tenere presente che, qualora sia necessario accertare se sia stato l’ufficio o il contribuente a “sbagliare i conti”, è più realistico che un giudice incarichi un C.T.U. di verificare una cospicua porzione della contabilità dell’impresa dello stesso contribuente, piuttosto che far uso di elaborati delle parti, come il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, o una relazione giurata di un professionista prodotta dal contribuente.

È evidente, infatti, che l’una e l’altra tendono ad avvantaggiare la loro parte “mandante”. Nel caso di controversia scaturita dalla verifica da parte della Guardia di Finanza, poi, il giudice non può neppure sperare in un lavoro di “semplificazione” da parte dell’Agenzia delle entrate nell’elaborazione dell’atto di accertamento, atteso che, nella quasi totalità dei casi, essa si riporta all’integrale contenuto del p.v.c., recependo le considerazioni espresse dai verificatori.

²³ L. 31 agosto 2022, n. 130.

²⁴ Ai sensi dell’articolo 5-bis, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 545/1992, inserito dall’art. 1, comma 1, lett. g), della legge 130/2022 e, successivamente, modificato dall’articolo 1-ter, comma 5, lett. a), del d.l. 75/2023 convertito, con modificazioni, dalla legge 112/2023, nonché dall’articolo 24, comma 2-bis, lett. b), del d.l. 19/2024 convertito, con modificazioni, dalla legge 56/2024, “Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con proprio regolamento, definisce i criteri e le modalità della formazione continua e dell’aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari di cui all’articolo 1-bis, comma 1, mediante la frequenza di corsi periodici di carattere teorico-pratico organizzati e gestiti sulla base di apposita convenzione, prioritariamente, dalla Scuola nazionale dell’amministrazione con modalità separate e corsi distinti rispetto ai corsi di formazione destinati all’amministrazione finanziaria o, subordinatamente, dalle università accreditate ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 19, o da altri enti pubblici”.



D'altronde non appare realistico pretendere che il magistrato tributario debba farsi carico di un lavoro "certosino", come possono essere determinate verifiche e/o valutazioni di dati contabili (salvo che non debba ritenersi, da parte del legislatore, di dotarlo di collaboratori, quantunque occasionali, con oneri a carico della parte soccombente).

Tale orientamento acquisisce un valore ancora più pregnante se si aderisce al concetto che il processo tributario è un processo di impugnazione-merito, anziché di impugnazione-annullamento, in quanto il giudice non si limita a scrutinare la legittimità degli atti, ma emette pronunce soddisfatorie o di merito volte a qualificare e quantificare la pretesa tributaria entro i limiti delle richieste formulate dalle parti.

L'utilizzo della consulenza tecnica quale strumento di ausilio e supporto delle valutazioni del giudice tributario al fine della composizione della lite risponde pienamente alla esigenza di un accesso diretto ai fatti da parte del giudice, non più mediato dalla ricostruzione che di essi sia stata fatta dall'Amministrazione finanziaria.

È di tutta evidenza che essa consente un sindacato giurisdizionale più aderente alla garanzia costituzionale del diritto di difesa e, dunque, dell'effettività della tutela, che, anche nell'ottica di parità delle armi, supera il ruolo riconosciuto agli strumenti probatori di tipo documentale quali prevalenti strumenti di accesso ai fatti in essi rappresentati.

7. Perizia resa in un processo diverso e utilizzabilità nel processo tributario

È sempre molto dibattuta e controversa l'utilizzabilità nel giudizio tributario della perizia assunta in un diverso processo e della sua valenza processuale.

L'analisi va incardinata in un contesto ben più ampio riguardante la possibilità dell'utilizzo dell'intero impianto probatorio nei differenti processi in un'ottica allargata che tenga conto dei precetti costituzionali, della elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Preliminarmente, va detto che non si applicano al processo tributario i commi 3, 4 e 5 dell'art. 111 della Costituzione, come novellato nel 1999 (commi che prevedono il contraddittorio nella formazione della prova), da cui scaturisce che è costituzionalmente ammessa l'utilizzabilità dei materiali provenienti da altro processo, seppure in mancanza dell'esplicazione del contraddittorio dell'interessato nel processo da cui i materiali provengono.

Al riguardo, la Corte costituzionale si è espressa sulla utilizzabilità nel giudizio tributario delle dichiarazioni di terzi raccolte nelle indagini eseguite dalla Guardia di Finanza²⁵. Per cui, già prima della recente riforma della giustizia tributaria²⁶ che ha definitivamente superato il divieto di prova testimoniale, veniva riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre nel processo tributario dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il medesimo valore probatorio di

²⁵ Corte cost., sentenza 12 gennaio 2000, n. 18.

²⁶ L. 31 agosto 2022, n. 130.



elementi indiziari, in attuazione del principio del giusto processo, della parità delle armi processuali e dell'effettività del diritto di difesa.

Sul tema, la giurisprudenza si è espressa per lo più nel senso che le prove acquisite nel procedimento penale, definito con sentenza non avente efficacia di giudicato opponibile, possono contribuire a formare il convincimento del giudice tributario, sempre che:

- siano state ritualmente acquisite nel processo tributario;
- siano attinenti a fatti rilevanti rispetto all'oggetto specifico di questo;
- il giudice tributario provveda a una valutazione *“autonoma e rigorosa”* di tali prove²⁷.

In proposito, la Corte di Cassazione ha ulteriormente specificato che *“il giudice di merito in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare, anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche altre parti, come qualsiasi altra produzione delle parti stesse al fine di trarne, non solo semplici indizi o elementi di convincimento, ma anche di attribuire loro valore di prova esclusiva, il che vale anche per una perizia svolta in sede penale o una consulenza tecnica svolta in altre sedi civili”*²⁸ tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto rilevante in entrambi i processi”²⁹.

La *ratio* giustificatrice della motivazione della sentenza in esame è quello della tendenziale utilizzabilità delle fonti di prova raccolte in un diverso processo, in omaggio alla unicità della giurisdizione, anche se rispetto alle ragioni della salvaguardia dei principi di economia processuale e della non dispersione dei mezzi di prova, hanno invece, a nostro avviso, ben maggiore consistenza i motivi di salvaguardia dei principi dell'oralità e del contraddittorio, che possono venire decisamente violati dall'uso delle prove formate altrove, nonostante l'identità delle parti.

L'orientamento si allinea, a ben vedere, a un principio che già da tempo trova accoglimento nella giurisprudenza secondo il quale l'elaborato peritale raccolto nel diverso giudizio, anche tra altre parti, può essere utilizzato dalla Corte di Giustizia tributaria come fonte di convincimento del giudizio di fatto, fino a potere assumere il valore di prova esclusiva³⁰. Le parole *“valore di prova esclusiva”* sono state usate dalla Suprema Corte in modo empirico per indicare che nel giudizio di merito, in mancanza di diversi mezzi di prova, la perizia *aliunde* acquisita può svolgere da sola la funzione di prova, ossia di fonte di conoscenza, dell'esistenza di un fatto materiale.

Tuttavia, come meglio specificato dalla Corte di Cassazione, *“le indagini svolte nella consulenza relativa al precedente giudizio hanno solo indiretto riferimento ... ai fatti della causa oggetto della decisione, dovendo in tal caso il Giudice, ove intenda aderire integralmente alle conclusioni di tale documento, rendere chiaramente ostensibili in motivazione le ragioni per le quali -nonostante la oggettiva diversità dei fatti storici esaminati dalla c.t.u. e di quelli dedotti nel giudizio pendente- i rilevamenti di fatto*

²⁷ Cass. 24 marzo 2001, n. 4319; Cass. 22 settembre 2000, n. 12577.

²⁸ Cass., sez. I, 11 agosto 1999, n. 8585.

²⁹ Cass. 6 febbraio 2009, n. 2902; Cass., sez. lav., 16 maggio 2006, n. 11426.

³⁰ Cass., 11 maggio 2012, n. 7364.



*compiuti dall'ausiliario e le conclusioni da questi raggiunte possano essere in tutto od in parte trasposti anche nel nuovo giudizio*³¹.

La prova raccolta in un diverso processo trova la propria regola nell'art. 310, terzo comma, c.p.c., dal momento che rientra nel *genus* delle prove atipiche. Essa ha pertanto forza di argomento di prova, cioè di una fonte secondaria di convincimento, priva dell'efficacia di prova, alla quale il giudice può attingere per valutare (e comparare fra loro) le prove soggette al suo prudente apprezzamento.

8. Conclusioni

È da ritenersi, in conclusione, che la riforma introdotta dal d.lgs. n. 546/1992 abbia delineato il quadro di un processo tributario dispositivo, nel quale le parti fissano i confini della materia del contendere e della conseguente attività giurisdizionale e offrono al giudicante, secondo un onere variamente ripartito, le prove su cui si dovrà fondare la decisione. Alle Corti di Giustizia è, tuttavia, normativamente riconosciuto il potere, nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti e al fine di esercitare il ruolo di "controllori" terzi dell'adeguatezza dell'attività di verifica posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, di accertare *ex officio* l'esistenza di fatti utili alla decisione della controversia, ma solo integrando l'attività delle parti, senza sostituirsi a esse.

Il vincolo del giudice al rispetto dei limiti oggettivi entro cui la controversia viene contenuta dal *petitum* delle parti è rigoroso.

Nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 è chiara la scelta del legislatore di configurare una direzionalità più corretta di quei poteri d'ufficio, il cui esercizio è ammissibile soltanto ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti. L'opportuna precisazione ha il pregio di fugare ogni dubbio circa l'illegittimità di qualsiasi digressione esplorativa o sostitutiva, che sia estranea al vero e proprio fine istruttorio, ribadendo altresì in modo tassativo il carattere vincolante delle allegazioni delle parti.

È rilevabile, comunque, la novità rappresentata da un uso più corretto della consulenza tecnica, in linea con i principi validi nel processo civile ordinario, anche se il legislatore ha conservato per il processo tributario una soluzione parzialmente autonoma ai problemi che il codice di procedura civile risolve tramite la consulenza tecnica d'ufficio, ossia la carenza nel giudice di conoscenze tecniche necessarie nel caso concreto per la valutazione dei mezzi di prova o per l'accertamento stesso dei fatti.

L'autonomia riguarda innanzitutto il presupposto per attivare quegli strumenti, indicati non nella generica necessità del giudice di farsi assistere per singoli atti o per tutto il processo da consulenti di particolare competenza tecnica, come previsto dall'art. 61 c.p.c., bensì nel bisogno di acquisire elementi conoscitivi di "*particolare complessità*", limitazione questa dovuta al carattere di giudice specializzato delle Corti di Giustizia tributarie.

³¹ Ibidem.



La “*particolare complessità*” degli elementi conoscitivi da acquisire nel processo tributario si risolve nella necessità dell’integrazione di speciali conoscenze di carattere tecnico-contabile, oppure nella grande quantità di dati da elaborare. Pertanto, al consulente possono essere demandati sia giudizi tecnici di particolare complessità, sia l’acquisizione di dati la cui conoscenza diretta da parte del giudice risulterebbe incomoda o eccessivamente dispersiva, o ancora la decodificazione di dati contabili di grande quantità, pur essendo singolarmente conoscibili senza eccessiva difficoltà.

Ancora, il giudice può disporre la consulenza tecnica anche sulla base di mere valutazioni d’opportunità, come ad esempio quando l’ausilio del consulente gli consente una significativa accelerazione dell’*iter* decisionale della lite.

In merito alla natura della consulenza tecnica nel processo tributario, emergono due possibili qualificazioni atte a delineare, da un lato, la C.T.U. come mezzo di valutazione e, dall’altro, come strumento di accertamento di fatti rilevabili solo con determinate cognizioni tecniche, quindi come mezzo di prova.

In questo secondo caso possiamo tuttavia affermare che la C.T.U. debba tutt’al più essere intesa come mezzo di prova di un fatto secondario o accessorio, non potendo il consulente tecnico sostituirsi, sui fatti principali, alla parte, nell’onere probatorio incombente sulla stessa, né tanto meno al giudice, nella valutazione giuridica e nel conseguente giudizio decisorio.

Inoltre, sull’utilizzabilità nel processo tributario della perizia raccolta in un processo diverso, la giurisprudenza maggioritaria ritiene che l’elaborato peritale possa essere utilizzato dalla Corte di Giustizia tributaria come fonte di convincimento del giudizio di fatto, fino a poter assumere il valore di prova esclusiva. Più precisamente, sul valore probatorio di tali elementi acquisiti in altra sede, occorre precisare che nel caso in cui rispondano a quesiti assegnati dalla Corte, il giudice può utilizzarli con valore di prova, nel caso contrario acquisiscono il valore inferiore di argomenti di prova.

Appare evidente, infine, che la funzione del consulente tecnico d’ufficio appare di gran lunga rilevante e assume un ruolo di integrazione delle conoscenze extragiuridiche, e a volte anche giuridiche, correlate al processo tributario.

L’attesa di questi ultimi anni è stata rivolta a una riforma del sistema di reclutamento dei giudici tributari volta a consentire l’effettiva formazione di un organo collegiale in grado di dirimere le questioni tributarie e tecniche e, quindi, degno di essere denominato speciale.

L’auspicio è che la riforma degli organi di giustizia tributaria dettata dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022 possa apportare in concreto quei benefici che si ritengono ormai indispensabili.



Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti E.T.S.
Piazza della Repubblica, 68 00185 Roma