

Motivazione dell'atto e onere della prova dopo la riforma del processo tributario

Dario AUGELLO *

Con la riforma del processo tributario è stato introdotto nel corpo dell'art. 7 del DLgs. 546/92, dedicato ai poteri istruttori delle nuove Corti di giustizia tributaria, il comma 5-bis, che disciplina la prova in giudizio. La nuova disposizione prevede che l'Amministrazione finanziaria provi in giudizio le violazioni contestate e che il giudice annulli l'atto qualora non siano dimostrate, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni su cui si fonda la pretesa fiscale. La norma conferma la natura impugnatoria del processo tributario e rafforza l'obbligo di motivazione degli atti a carico dell'Amministrazione finanziaria. Si registra intanto una prima pronuncia della Cassazione, seppure incidentale, sulla nuova disposizione (Cass. n. 31878/2022).

1

Premessa

La legge di riforma del processo tributario n. 130/2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022, ha modificato l'art. 7 del DLgs. 546/92, introducendo il comma 5-bis dedicato alla prova dei fatti accertati. La nuova disposizione prevede: *"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati"*.

La disposizione non era prevista nel disegno di legge n. 2636 presentato dal Governo al Senato il 1° giugno 2022. La norma, infatti, è stata inserita nella versione finale del testo approvato dalle Commissioni parlamentari. I lavori preparatori, pertanto, non sono di supporto per comprendere la *ratio legis*. Tuttavia, dal dato letterale sembra emergere chiaramente la volontà del legislatore di rafforzare l'obbligo di motivazione degli avvisi di accertamento.

Nei paragrafi successivi si cercherà di chiarire il senso della disposizione normativa, menzionando anche la prima pronuncia della Cassazione, seppure incidentale, sul punto¹.

2

Prova delle violazioni e motivazione dell'atto

Come indicato da autorevole dottrina², il problema della prova e del relativo onere, prima

* Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario, Partner

1 Cass. 27.10.2022 n. 31878, in *Sistema Integrato Eutekne*.

2 Tesaurò F. "Manuale del processo tributario", Torino, 2020, p. 179.

che nel processo, si pone nel **procedimento amministrativo**.

Ciò in quanto il processo tributario è un processo d'impugnazione di atti amministrativi, che gli uffici possono emettere solo dopo aver acquisito la prova dei fatti indicati nella motivazione, su cui si fonda il provvedimento.

Prima di affrontare il tema della prova nel processo occorre quindi esaminare la disciplina della prova nel procedimento amministrativo tributario.

In prima analisi va ricordato che l'obbligazione tributaria può originare dalla dichiarazione³ o dall'avviso di accertamento.

In particolare, l'avviso di accertamento è l'atto conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione delle imposte.

Esso non ha carattere discrezionale, ma è l'espressione di una funzione vincolata: l'obbligazione tributaria è indisponibile e deriva dall'applicazione di norme di legge.

Ciò non significa che l'Amministrazione finanziaria non compia delle valutazioni sindacabili, che attengono all'accertamento dei fatti e all'applicazione delle norme fiscali: si tratta però di valutazioni sindacabili dal contribuente sotto il profilo della **legittimità** e non dell'opportunità. In quanto atto che chiude il procedimento amministrativo, l'avviso di accertamento riporta quindi l'esito dell'attività istruttoria compiuta dagli uffici nei confronti del contribuente, che è destinatario dell'atto.

Il contenuto dell'avviso di accertamento è disciplinato dalla legge: esso deve contenere la motivazione, la parte dispositiva, la sottoscrizione, nonché deve essere ritualmente notificato al destinatario⁴.

Alla **motivazione** dell'avviso di accertamento sono dedicate diverse norme, alcune di carattere generale, altre inserite nelle singole leggi

d'imposta. Hanno carattere generale l'art. 3 della L. 241/90 e l'art. 7 della L. 212/2000.

La prima disposizione, relativa agli atti amministrativi, stabilisce che: *"La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"*.

La seconda disposizione, relativa agli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, prevede che: *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*. Alla motivazione dell'avviso di accertamento sono inoltre dedicate norme speciali.

In materia di **IVA** si prevede che: *"Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i **relativi elementi probatori** [...]. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma"*⁵.

In materia di imposte dirette è previsto che: *"L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte*

3 Secondo la teoria costitutiva, che si predilige, la dichiarazione fa sorgere l'obbligazione tributaria, quando è accompagnata dal presupposto d'imposta. Infatti, non nasce alcun debito se al presupposto non segue la dichiarazione; d'altra parte, se viene dichiarato erroneamente un presupposto inesistente, il contribuente può chiedere presentare una dichiarazione integrativa e/o chiedere il rimborso di quanto pagato indebitamente (Tesauro F. "Il rimborso dell'imposta", Torino, 1975, p. 103).

4 La notifica è un requisito di validità dell'atto. L'atto non produce effetti, se non è notificato al destinatario.

5 Art. 56 del DPR 633/72.

liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma⁶.

Anche in materia di **registro**, nonché per l'**imposta sulle donazioni**, vige una disposizione speciale: "La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma⁷.

Per l'**imposta sulle successioni** si prevede: "La motivazione dell'atto deve indicare i presuppo-

sti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma⁸.

Infine, anche per i **tributi locali** opera una norma speciale, che prevede: "Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"⁹.

L'avviso di accertamento, dunque, deve sempre essere motivato.

Il contenuto della motivazione consiste nell'esposizione dei fatti accertati, nonché degli elementi di prova e delle ragioni giuridiche che sono a fondamento della pretesa tributaria.

La motivazione peraltro deve essere **effettiva e concreta**: non sono accettabili motivazioni declinate in formule di stile o richiami normativi astratti¹⁰.

La motivazione inoltre **non può essere contraddittoria**, né sono accettabili motivazioni alternative che si fondano su presupposti di fatto, non concorrenti, ma contrastanti¹¹.

Si ritiene valida la motivazione che contiene un **rinvio** ad altro atto. In questo caso, però, l'atto deve essere allegato o deve esserne riprodotto il contenuto essenziale, a meno che

6 Art. 42 del DPR 600/73.

7 Art. 52 co. 2-bis del TUIR. Per l'imposta sulle donazioni opera il rinvio alle norme relative all'imposta di registro.

8 Art. 34 del DLgs. 346/90.

9 Art. 1 co. 162 della L. 296/2006.

10 Si veda efficacemente Manzoni I. "Potere di accertamento e tutela del contribuente", Milano, 1993, p. 133.

11 Si veda Cass. 30.11.2009 n. 25197, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui "non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione «di riserva» del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile".

il contribuente abbia già avuto legale conoscenza dell'atto richiamato (si pensi al processo verbale di constatazione consegnato al contribuente al termine della verifica e poi richiamato dall'avviso di accertamento).

La motivazione, però, sarebbe insufficiente, se non fossero indicati anche i mezzi di prova che dimostrano i fatti contestati. Ciò si evince, in particolare, dalla disciplina dell'IVA, che richiede espressamente l'indicazione degli **elementi probatori** che sono posti a fondamento dei fatti accertati e della rettifica proposta dall'ufficio. Inoltre, perché l'atto abbia un reale contenuto decisorio, occorre che la motivazione riporti la **valutazione** dei mezzi di prova fatta dall'ufficio. Solo in questo modo è possibile riconoscere, e quindi sindacare davanti al giudice tributario, il processo decisionale dell'ufficio, che non può limitarsi a una mera esposizione dei mezzi di prova raccolti, ma deve esprimere *"un giudizio di valore circa l'idoneità delle prove raccolte a dimostrare ciò che, appunto, si intende dimostrare"*¹².

Infine, si ritiene che le prove, su cui è fondato l'accertamento, debbano essere **allegate** all'atto o riportate al suo interno.

Sul punto vale la pena di ricordare che gli uffici possono avvalersi *"delle informazioni di cui comunque siano in possesso"*, purchè non si tratti di prove inutilizzabili per espressa previsione di legge o per violazione di diritti del contribuente protetti dalla costituzione¹³. Ogni elemento probatorio, comunque raccolto e posto a fondamento dell'avviso di accertamento, deve però essere **portato a conoscenza del destinatario** dell'atto, affinché il contribuente possa contestarne il contenuto, anche in sede giuri-

sdizionale, e fornire eventuale prova contraria. A garanzia del diritto di difesa, una volta emesso l'avviso di accertamento, la motivazione dell'atto **non** può essere **modificata** o **integrata** nel corso del processo, per resistere ai motivi di ricorso proposti dal contribuente.

Un tale comportamento processuale sarebbe infatti contrario ai canoni del **giusto processo**, in quanto verrebbe in sostanza "aggirato" il ricorso proposto dal ricorrente avverso l'atto impugnato. In ciò sta la **natura impugnatoria** del processo tributario.

3

Le prove precostituite

Nel paragrafo precedente si è osservato che la motivazione dell'atto deve riportare non solo le violazioni accertate, ma anche le prove a fondamento della pretesa fiscale. Il problema della prova si pone dunque, come detto in esordio, nel procedimento amministrativo.

L'Amministrazione finanziaria, prima di emettere un avviso di accertamento, deve svolgere indagini finalizzate ad acquisire la prova che sarà posta a fondamento dell'atto.

Tralasciando in questa sede i controlli automatizzati e formali della dichiarazione, vale la pena soffermarsi sui **controlli sostanziali**, che sono effettuati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza. Si premette che, al fine di eseguire il controllo sostanziale, i verificatori possono consultare l'Anagrafe tributaria, che comprende l'Archivio dei conti finanziari¹⁴.

12 Si veda ancora Manzoni I. cit., p. 140, che aggiunge: *"Perché si possa avere motivazione, in senso legittimante la pretesa, non basta dunque che nell'avviso di accertamento siano indicati tutti i vari elementi, di diritto e di fatto, che giustificano il ricorso all'accertamento e sorreggono probatoriamente la pretesa, se tali elementi, per qualsivoglia ragione non abbiano formato oggetto di valutazione da parte dell'unico organo competente in materia, cioè l'ufficio accertatore"*.

13 Si pensi alle prove raccolte presso l'abitazione del contribuente senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (tra le tante, Cass. 15.1.2019 n. 673, in *Sistema Integrato Eutekne*).

14 Sono iscritti all'Anagrafe tributaria i soggetti cui è attribuito un codice fiscale o una partita IVA. Il nucleo del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria è l'Archivio anagrafico o Archivio dei codici fiscali e delle partite IVA, a partire dal quale si innestano tutte le informazioni che afferiscono ad un medesimo soggetto nel sistema della fiscalità (dichiarazioni, atti, proprietà, versamenti, accertamenti, ruoli, ecc.), al fine di verificarne la reale capacità contributiva; tale archivio viene alimentato da molteplici canali: uffici dell'Agenzia delle Entrate, Comuni, sportelli unici per l'immigrazione e Questure, Consolati, servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, Registro delle imprese. Un'apposita sezione dell'Anagrafe tri-

Per la repressione delle frodi IVA, in ambito europeo, viene utilizzato il VIES¹⁵, mentre sul piano internazionale è sempre più diffuso, al fine di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie.

La **verifica** è la forma principale di controllo: si apre con l'accesso in un luogo, seguito dall'ispezione di documenti, e si conclude con la redazione di un processo verbale di constatazione in cui i verificatori espongono gli eventuali rilievi emersi a esito dell'attività istruttoria svolta. In alternativa, l'ufficio può **invitare** il contribuente a comparire di persona per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti, anche in relazione a dati bancari; oppure il contribuente può essere invitato a esibire atti o documenti, nonché le scritture contabili. Ancora, il contribuente può essere chiamato a fornire dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti¹⁶.

L'Amministrazione può anche ricercare la prova presso soggetti terzi che hanno intrattenuato rapporti con il contribuente, invitandoli a fornire atti e documenti fiscalmente rilevanti. I soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili possono essere chiamati a fornire dati e documenti all'attività svolte nei confronti di clienti e fornitori.

L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza possono inoltre svolgere **indagini bancarie**, cui sono collegate due **presunzioni**: la prima, generale, applicabile a tutti i contribuenti, l'altra, specifica, applicabile agli imprenditori. La prima presunzione prevede che *"I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazio-*

ni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; [...]".

La seconda presunzione, applicabile anche ai fini IVA, prevede che *"alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi [...] a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili. [...]"*¹⁷.

Nel corso delle indagini, dunque, i verificatori formano la prova, che dovrà essere vagliata dall'organo accertatore e che potrà essere utilizzata ai fini dell'accertamento.

La prova dovrà quindi essere esibita al contribuente per l'eventuale contraddittorio procedimentale¹⁸, nonché sarà parte integrante della motivazione dell'avviso di accertamento. In caso di impugnazione dell'avviso di accertamento, l'ufficio dovrà esibire la prova al giudice, al fine di difendere l'atto impugnato.

Le prove raccolte nel corso dell'istruttoria amministrativa, se esibite dall'Agenzia delle Entrate nel giudizio tributario, entrano a far parte del fascicolo processuale quali **prove precostituite**¹⁹. Le prove precostituite sono essenzialmente quelle documentali²⁰.

butaria è costituita dall'Archivio dei rapporti finanziari, alimentato dai dati contenuti nelle comunicazioni periodiche trasmesse dagli operatori finanziari riguardanti i rapporti in essere con la clientela.

15 Il VIES è un sistema di scambio automatico di informazioni fra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri UE, istituito con regolamento europeo, che consente alle stesse il monitoraggio delle operazioni intra-UE e dei soggetti che le eseguono.

16 Sul tema si veda anche Sozzi A., Paggi L. "Elementi probatori illegittimamente acquisiti: quali conseguenze ai fini accertativi?", in *questa Rivista*, 2, 2021.

17 Art. 32 co. 1 n. 2) del DPR 600/73.

18 Nei casi in cui la partecipazione del privato nel procedimento (contraddittorio procedimentale) è obbligatoria.

19 Sono tali, nel processo civile, le prove prodotte in giudizio dalla parte senza un previo provvedimento di ammissione da parte del giudice.

20 Non costituiscono mezzo di prova in senso tecnico le presunzioni. Quelle semplici sono *"una operazione di elaborazione delle*

Di regola non esistono limitazioni alla produzione di documenti, salvo che – come detto sopra²¹ – si tratti di prove acquisite illecitamente e in violazione di norme costituzionali. Tra i **documenti** vanno quindi menzionati:

- le scritture contabili, che fanno prova contro l'impresa (art. 2709 c.c.) e non possono essere confutate dall'imprenditore salvo che per l'allegazione di costi neri (art. 61 comma 3 del DPR 600/73 e art. 109 del TUIR);
- i documenti bancari, cui sono collegate presunzioni legali relative di evasione fiscale (art. 32 del DPR 600/73);
- le dichiarazioni di terzi, che hanno valore indiziario;
- gli atti pubblici, che fanno piena prova, fino a querela di falso, "della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo formò, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti" (art. 2700 c.c.)²²;
- le scritture private, che formano prova contro chi l'ha sottoscritta, salvo che il documento sia disconosciuto²³;
- i documenti rinvenuti nel corso di indagini penali, che possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento, anche quando l'utilizzo violi il segreto istruttorio²⁴;
- la sentenza penale, che non vincola il giudice tributario; nondimeno l'accertamento dei fatti compiuti dal giudice penale ha valore

di prova, che il giudice tributario deve valutare autonomamente.

4

La prova testimoniale e i poteri istruttori del giudice

Sono **prove costituenti** quelle che si formano nel processo e sono assunte mediante un procedimento istruttorio. La legge di riforma (L. 130/2022) ha introdotto nel processo tributario la **testimonianza scritta**, che in precedenza era vietata. La testimonianza è oggi ammessa con alcuni limiti²⁵. In primo luogo, la testimonianza è solo scritta, inoltre è ammessa solo in presenza di verbali e, in tale caso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale²⁶.

La testimonianza scritta può essere ammessa anche senza accordo delle parti ed è assunta secondo le modalità stabilite dal codice di procedura civile.

Infine, quando è richiesta dall'Amministrazione finanziaria, la testimonianza non può avere ad oggetto fatti diversi da quelli accertati e dedotti con l'atto impugnato, essendo precluso all'ufficio modificare o integrare in giudizio i fatti accertati.

Non sono ammesse nel processo tributario altre prove costituenti: in particolare non si

prove raggiunte con altri mezzi". Con le presunzioni legali invece "le legge (sostanziale) mira a dare una determinata configurazione ad un rapporto o stato giuridico e la dispensa dalla prova di uno dei fatti o requisiti che lo integrano e le espediente tecnico con cui tale risultato è raggiunto". Liebman E.T. "Manuale di diritto processuale civile, Principi", Milano, 2021, p. 269.

21 Vd. nota 13.

22 Tra gli atti fidefacenti rientrano i verbali di verifica, in cui sono riportate le operazioni compiute e i mezzi di prova raccolti. Le valutazioni e i rilievi mossi dai verificatori sono confutabili dal contribuente in sede di contraddittorio (i.e. art. 12 co. 7 della L. 212/2000).

23 Nel qual caso la parte interessata a valersene ha l'onere di chiedere la verifica davanti al giudice tributario ex art. 216 c.p.c.

24 Cass. 28.9.2017 n. 22788, in *Sistema Integrato Eutekne*.

25 La testimonianza scritta è ammessa per i ricorsi notificati dal 16 settembre 2022 "La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale".

26 Per approfondimenti si rinvia a Boano A. "La testimonianza scritta nel processo tributario", in *questo numero*, p. 54 ss.; si veda anche Augello D., De Mattia G. "Verso la testimonianza scritta nel processo tributario", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.5.2022.

applicano le norme del codice di rito relative al giuramento, all'interrogatorio formale e alla confessione giudiziale.

Vanno inoltre menzionati, quali strumenti di valutazione delle prove fornite dalle parti, i **poteri istruttori** del giudice, che sono modellati su quelli degli uffici e possono essere utilizzati solo nei limiti dei fatti dedotti dalla parti e per finalità istruttoria (art. 7 del DLgs. 546/92)²⁷.

In particolare, il giudice tributario ha il potere di:

- disporre accessi e ispezioni;
- richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
- chiedere relazioni tecniche a organi dello Stato;
- disporre lo svolgimento di consulenze tecniche.

Infine, il giudice tributario ha facoltà di ordinare alle parti o a un terzo, sulla base del codice di rito, l'esibizione di documenti "di cui ritenga necessaria l'acquisizione" (art. 210 c.p.c.).

Come detto, i poteri del giudice non possono ampliare il *thema decidendum*, ma possono essere utilizzati solo quando esista un'obiettiva situazione di incertezza²⁸ in ordine alla qualificazione o alla prova dei fatti dedotti dalle parti.

5

Le preclusioni probatorie per il contribuente

Come indicato sopra, nel corso dell'attività istruttoria l'Agenzia delle Entrate ha facoltà di invitare il contribuente a comparire, nonché a comunicare notizie e dati per l'accertamento. Nel corso della verifica fiscale, inoltre, i verificatori possono chiedere di esibire libri, registri, scritture e documenti.

Il contribuente soggetto a controllo ha l'obbligo di collaborare, tanto che la mancata risposta agli inviti e alle richieste dell'Amministrazione finanziaria è punita con sanzione amministrativa²⁹. La **mancata collaborazione** da parte del contribuente pregiudica, inoltre, il diritto di difesa nel procedimento amministrativo e nel contenzioso, in quanto "Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta"³⁰.

Opera inoltre, per le imposte dirette e l'IVA, la disposizione dell'art. 52 comma 5 del DPR 633/72, che prevede "I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione". Prima di esaminare le preclusioni, occorre soffermarsi sulla loro *ratio*.

La *ratio* delle preclusioni appare sistematica: poiché l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di formare la prova nel procedimento e non può integrare la motivazione in giudizio, occorre che il contribuente metta a disposizione dei verificatori, nel corso delle indagini, i documenti che sono necessari per formare la prova. Le preclusioni sono, dunque, secondo questa prospettiva, un **corollario della natura impugnatoria** del giudizio tributario.

Venendo alla disciplina delle preclusioni, si rammenta che esse operano soltanto in presenza di una richiesta esplicita e analitica da

27 Nella pratica l'utilizzo dei poteri istruttori del giudice è raro.

28 Cass. 22.6.2021 n. 17748, in *Sistema Integrato Eutekne*. Il giudice non può quindi sopperire a eventuali carenze istruttorie delle parti.

29 Art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97. Vd. Boano A., Cissello A. "Rifiuto di esibizione di dati e documenti", *Schede di Aggiornamento*, 10, 2018.

30 Art. 32 co. 4 del DPR 600/73.

parte dell'Agenzia, cui il contribuente opponga un rifiuto ingiustificato³¹.

Non opera invece alcuna preclusione per eventuali fatti non dedotti dal contribuente in risposta a inviti e questionari. Ciò in quanto l'obbligo di collaborazione non può tradursi in un obbligo di **autodenuncia** e il contribuente ha diritto di rimanere silente al cospetto di eventuali contestazioni formulate dai verificatori.

Il contribuente non ha alcun obbligo, né è onerato, di prendere posizione sui fatti contestati nel corso della verifica, ben potendo contestare analiticamente i rilievi mossi dai verificatori, per esempio, in sede di osservazioni e richieste al processo verbale di constatazione³² oppure in contenzioso³³.

Volendo esemplificare, si immagini il caso di un cittadino italiano iscritto all'AIRE, che riceve un invito a comparire con la richiesta di fornire chiarimenti sulla residenza estera.

In questo caso si potrebbe ritenere la richiesta generica e diretta unicamente a sgravare l'attività di indagine da parte dell'ufficio e indurre il contribuente ad autodenunciarsi.

Si ritiene, quindi, per il diritto di difesa, che una tale richiesta non possa produrre alcuna preclusione a danno del contribuente, in caso di mancata risposta.

Se invece la richiesta dell'ufficio fosse puntuale, ad esempio fosse richiesto il contratto di locazione all'estero, la mancata produzione del documento per causa non scusabile

farebbe certamente scattare la preclusione. Il contribuente dunque può scegliere: se non produce il documento, non lo potrà utilizzare a suo vantaggio; se lo produce, il documento potrà formare prova contro di lui. La produzione del documento non limita però il diritto di difesa, potendo sempre la parte, in contraddittorio³⁴ o in contenzioso, dedurre l'insufficienza della prova usata contro di lui e fornire prova contraria.

6

L'onere della prova nel processo tributario

La regola dell'onere della prova è ritenuta un corollario dalla natura dispositiva del processo³⁵. Per il principio dispositivo, infatti, il giudice ha l'obbligo di giudicare in base alle prove proposte dalle parti. Pertanto, le parti hanno l'onere di allegare i fatti che intendono dimostrare e di fornire la relativa prova.

Dovendo il giudice giudicare sulla base dei fatti allegati e delle prove fornite dalle parti, si pone il problema di **identificare la parte che deve soccombere in caso di insufficienza di prova** sui fatti oggetto di giudizio.

A questo scopo interviene la regola prevista dall'art. 2697 c.c., che la giurisprudenza ritiene applicabile al processo tributario³⁶. Secondo la

31 La preclusione opera non solo in caso di rifiuto e occultamento, ma anche quando la parte dichiara, contrariamente al vero, di non possedere quanto richiesto o lo sottragga all'ispezione per errore non scusabile (Cass. 14.10.2009 n. 21768, in *Sistema Integrato Eutekne*). La preclusione può essere superata dimostrando che la mancata esibizione è dipesa da forza maggiore, causa non imputabile. Si rammenta, infine, che la preclusione non opera se il contribuente non è avvertito delle conseguenze che derivano dal mancato adempimento delle richieste rivolte dai verificatori.

32 Art. 12 co. 7 della L. 212/2000. Se, però, il contribuente in contraddittorio adduce l'infondatezza dei rilievi, nonché fornisce eventuali prove contrarie o dimostra l'esistenza di fatti a sé favorevoli e non considerati dai verificatori, occorre che l'ufficio ne tenga conto nella motivazione dell'avviso di accertamento (cd. motivazione rafforzata). Il principio della motivazione rafforzata si applica anche al contraddittorio previsto dall'art. 5-ter del DLgs. 218/97.

33 Va considerata, sotto questo aspetto, la giurisprudenza che fa discendere dalla condotta della parte in sede di verifica acquiescenza alle ricostruzioni operate dai verificatori o una confessione stragiudiziale (si vedano, ad esempio, Cass. 16.10.2015 n. 20979 e Cass. 16.10.2015 n. 20980). Certamente, quando il contribuente è chiamato a esprimere osservazioni e chiarimenti nel corso della verifica, fermo restando il diritto al silenzio, è opportuno dichiarare che si contesta la ricostruzione dei verificatori, riservandosi di formulare specifiche censure nei termini di legge.

34 Ove previsto, ad esempio dopo la notifica del processo verbale di constatazione (art. 12 co. 7 della L. 212/2000) o in caso di notifica dell'invito all'adesione ex art. 5-ter del DLgs. 218/97.

35 Liebman E.T. cit., p. 264.

36 Tra le più recenti Cass. 10.8.2022 n. 24581, in *Sistema Integrato Eutekne*.

giurisprudenza il Fisco sarebbe "attore in senso sostanziale" e il ricorrente "convenuto in senso sostanziale", con la conseguenza che al Fisco spetterebbe la prova degli elementi positivi del reddito, mentre al contribuente spetterebbe la prova degli elementi negativi del reddito.

Nel processo tributario occorre però considerare in via preliminare che:

- la prova dei fatti contestati è a carico dell'Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto impugnato, in ragione dell'obbligo di motivazione;
- l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare con l'atto impugnato anche l'indeducibilità di eventuali elementi passivi, dal momento che anche la contestazione di elementi passivi inesistenti o indeducibili si traduce in una maggiore pretesa fiscale;
- l'ufficio non può integrare o sostituire la motivazione dell'atto in giudizio, in quanto ciò violerebbe il diritto di difesa (giusto processo).

Fatte tali premesse, si ritiene che la regola dell'art. 2697 c.c. comporti, per gli **uffici**, l'onere di provare in giudizio, mediante documenti ed eventualmente con prova testimoniale scritta, i fatti che sono a fondamento della pretesa fiscale.

Spetta invece al **contribuente**, anche in ragione del principio di non contestazione³⁷ (art. 115 c.p.c.):

- confutare i fatti accertati dall'Amministrazione finanziaria, adducendo anche prova contraria³⁸;
- quando operano presunzioni legali a favo-

re del Fisco, fornire la prova che dal fatto noto (i.e. il possesso di attività non dichiarate all'estero in paradisi fiscali³⁹) non è derivata evasione fiscale⁴⁰;

- eventualmente, allegare e provare fatti im- peditivi, modificativi o estintivi della pre- tesa fiscale, non considerati dall'avviso di accertamento⁴¹.

In virtù della regola prevista dall'art. 2697 c.c., quindi, se la prova delle violazioni contesta- te dall'ufficio viene ritenuta insufficiente dal giudice, grazie all'intervento della difesa che ne ha confutato il contenuto, l'avviso di ac- certamento deve essere annullato.

Allo stesso modo, se il giudice ritiene insus- sistente la prova di eventuali fatti im- peditivi, modificativi o estintivi della pretesa fiscale opposti dal contribuente, detti fatti si riter- ranno non dimostrati e non inficeranno la va- lidità dell'avviso di accertamento.

Quanto sopra viene però contraddetto da una parte della giurisprudenza, che rivendica la funzione dell'avviso di accertamento quale *provocatio ad opponendum*⁴².

L'effetto di questa tesi, comunque superata da gran parte della giurisprudenza, è quello di consentire agli uffici di formulare contesta- zioni "minimali", per indurre il contribuente a fare ricorso e onerarne totalmente della prova. Si ritiene però che detta posizione della giuri- sprudenza non sia conforme alla natura impu- gnatoria del processo tributario e all'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento⁴³.

In realtà, gli unici fatti, della cui prova è gra- vato il contribuente ai sensi dell'art. 2697 c.c.,

37 Secondo cui "Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o da pubblico ministero, nonché i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita".

38 Così il contribuente ha l'onere di dimostrare che manca la prova dell'occultamento dei ricavi, confutando di aver percepito ricavi in nero.

39 Art. 12 del DL 78/2009.

40 Qualora sia contestato il versamento di somme in contanti su conto corrente cointestato con il coniuge, si potrà eccepire che non è provato che il versamento non si riferisca a somme versate dall'altro coniuge.

41 Ad esempio, qualora sia contestata la fittizietà dei costi, il contribuente potrà difendersi non solo confutando che il rilievo non è provato, il che sarebbe sufficiente per chiedere l'annullamento dell'atto, ma anche dimostrando che la fornitura è stata rivenduta o utilizzata per produrre ricavi.

42 Tra le tante, Cass. 6.4.2017 n. 9008, *Giust. civ. mass.*, 2017.

43 Si tratta di una posizione sostanzialmente pro-fisco, che svaluta i vizi dell'avviso di accertamento e deresponsabilizza la pubblica amministrazione consentendo agli uffici di integrare la motivazione in giudizio.

non sono i costi esposti in dichiarazione, ma fatti ulteriori e diversi da quelli accertati, non apprezzati dall'Amministrazione finanziaria e che, se provati, inficiano in tutto o in parte l'avviso di accertamento.

Va, quindi, ribadito che nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria è onerata di fornire la prova dei fatti accertati con l'atto impugnato, mentre il contribuente è gravato dell'onere di confutare i fatti accertati, che altrimenti si ritengono dimostrati ex art. 115, c.p.c., ed eventualmente di dimostrare fatti ulteriori rispetto a quelli accertati, che riducono o inficiano la pretesa fiscale. Quanto ai costi esposti in dichiarazione, dunque, l'onere di provare la loro inesistenza o ineducibilità spetta al Fisco, che dispone dei necessari poteri istruttori nell'ambito del procedimento amministrativo.

7

Natura ricognitiva della nuova norma

In questo contesto interviene la nuova norma inserita nel corpo dell'art. 7 del DLgs. 546/92, che è composta da tre periodi distinti.

Il primo periodo del comma 5-bis prevede che *"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato"*.

Tale precetto, alla luce dei principi e della **natura impugnatoria** del processo tributario, significa che il Fisco ha l'onere di esibire in giudizio le prove a fondamento della pretesa fiscale, anche in relazione a eventuali costi ineducibili esposti in dichiarazione.

La norma va coordinata, peraltro, con le disposizioni processuali che consentono di produrre documenti fino a venti giorni liberi prima dell'udienza e anche in appello.

Vanno distinti in proposito i documenti allegati all'avviso di accertamento, o comunque conosciuti dal contribuente, da quelli nuovi. Per i primi non si pone alcun problema: il PVC, ad esempio, può essere prodotto anche in appello. Quanto ai documenti nuovi, nessuna norma ne vieta espressamente la produzione da

parte del Fisco: si ritiene però, in linea che la natura impugnatoria del processo, che i **documenti nuovi** non possano in nessun caso riferirsi a fatti nuovi, non contestati con l'avviso di accertamento.

Allo stesso modo, anche per il contribuente i documenti prodotti in appello non possono essere utilizzati a supporto di motivi di impugnazione non sollevati tempestivamente con il ricorso introduttivo.

Il secondo periodo del comma 5-bis prevede che: *"Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni"*. Il precetto richiama il **principio dispositivo**, per cui il giudice deve fondare la decisione sui fatti allegati dalle parti. La norma si rivolge poi al Fisco, imponendo che la motivazione degli atti sia concreta e non contraddittoria.

Si conferma quindi che non sono accettabili motivazioni apparenti, contraddittorie, alternative o fondate su presunzioni astratte non previste dalla legge.

Nel complesso quindi la norma conferma la natura impugnatoria del processo e rafforza, ove fosse necessario, l'**obbligo di motivazione** degli atti in capo al Fisco, con riferimento a tutti i rilievi che sono contenuti nell'avviso di accertamento, comprese le contestazioni sui costi e gli atti di recupero di agevolazioni fiscali.

La norma non contraddice, dunque, ma integra il precetto dell'art. 2697 c.c., chiarendo che l'onere di provare in giudizio la fondatezza dell'atto è in capo al Fisco.

Nella pratica, dunque, la nuova norma dovrebbe obbligare l'Amministrazione a ripensare l'uso di presunzioni generiche e astratte, nonché a rafforzare la motivazione degli accertamenti, dedicando maggiore attenzione alle indagini e migliorando il vaglio critico delle prove.

Si pensi quindi alla presunzione di distribuzione di **utili extracontabili**, che si applica

ai soci di società a responsabilità limitata a ristretta base.

Per effetto della nuova norma, si dovranno evitare automatismi: il Fisco dovrà fornire la prova che nel caso di specie, anche in relazione al fatto contestato, sia verosimile la percezione di utili extracontabili da parte dei soci. Con riferimento alle operazioni inesistenti e alla prova della buona fede dell'acquirente ai fini IVA, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria dovrà fornire anche questa prova, ferma restando l'opportunità che, in ottica difensiva, il ricorrente dimostri subito la propria buona fede al fine di vincere l'accertamento. Proprio con riferimento alla buona fede nelle **operazioni inesistenti**, si segnala che la Cassazione, seppure con intervento incidentale, ha subito preso posizione sulla nuova norma (Cass. n. 31878/2022⁴⁴).

Nel caso di specie la Suprema Corte ha criticato la sentenza d'appello per il fatto che *"La C.t.r., semplicemente richiamando tali adempimenti, ha affermato che la società fornitrice avesse dimostrato la propria buona fede e la propria scusabile ignoranza sulla effettiva destinazione del gasolio, senza chiarire come le verifiche effettuate dalla società, all'evidenza di carattere formale, consentissero di superare la prova presuntiva dell'amministrazione. [...] Invero, a fronte del complesso quadro indiziario fornito dall'ufficio, la società contribuente aveva l'onere di dimostrare la propria buona fede, cioè che, nella specifica situazione accertata nella fase delle indagini, i comportamenti posti in essere integrassero l'ordinaria diligenza richiesta ad un operatore commerciale accorto"*.

Quindi prosegue la Cassazione: *"È appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/92, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che [...] **non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale**".* Visto il richiamo al nuovo comma 5-bis, anche se incidentale, è utile analizzare come la Cassazione si esprime sulla prova della buona fede. La Suprema Corte afferma infatti che la società aveva l'onere di dimostrare in giudizio la propria buona fede, precisando tuttavia che ciò sarebbe dovuto avvenire *"a fronte del complesso quadro indiziario fornito dall'ufficio"*.

Si ritiene, in proposito, che non sia legittimo presumere automaticamente un coinvolgimento nella frode da parte del cessionario, al fine di invertire l'onere della prova, in assenza di una presunzione legale⁴⁵.

In presenza, però, di un quadro indiziario adeguato sul coinvolgimento del cessionario nella frode - come sembra essere successo nel caso deciso dalla Cassazione - certamente spetta al contribuente confutare la prova fiscale allegando argomenti e prove a sostegno della propria buona fede.

44 Per un commento v. Carinci A. "Nuovo onere della prova con poche variazioni per la giurisprudenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.11.2022.

45 Come voleva l'Agenzia delle Entrate, secondo quanto riferito dalla Cassazione: *"Rileva la ricorrente [l'Agenzia delle Entrate, n.d.a.] che, in materia di Iva, nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, assimilabili per certi aspetti alla fattispecie in esame, l'onere della prova dell'amministrazione può esaurirsi nella dimostrazione che il soggetto interposto è privo delle dotazioni necessarie all'esecuzione della prestazione, mentre il contribuente deve provare che non sapeva, o non avrebbe potuto sapere, con l'ordinaria diligenza, dell'evasione o della frode posta in essere dal cedente"*. La tesi amministrativa, così formulata, non appare in linea con l'obbligo di motivazione dell'accertamento.