

***Consiglio di Presidenza della Giustizia  
Tributaria***

***Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle  
Commissioni Tributarie delle Regioni Abruzzo e Molise***

***“Il sistema delle prove nel processo tributario”***

***Pescara, 26 ottobre 2012***

***Dott. Michele Ancona***

***(Presidente di sezione C.T.R. Puglia)***

*Guida alla recente giurisprudenza della Corte Costituzionale e della  
Suprema Corte in materia di onere della prova nel processo  
tributario.*

*Indice:*

1. *La posizione del contribuente e dell'amministrazione finanziaria: attore e convenuto in senso formale ed in senso sostanziale.*
2. *Contenuto delle circostanze che le parti sono abilitate a provare.*
3. *Presunzione di legittimità dell'atto impugnato ed onere della prova.*
4. *Onere della prova e giusto processo tributario, terzietà del giudice (111 Cost.).*
5. *Onere della prova e giusto procedimento – Studi di settore.*
6. *Poteri istruttori o integrativi del giudice?*
7. *Ampiezza dell'onere della prova, onere primario ed onere secondario.*
8. *Ipotesi particolari di onere della prova a carico del contribuente: istanze di rimborso, esenzioni ed agevolazioni fiscali: inammissibilità di azioni di accertamento negative.*
9. *Altre ipotesi di onere della prova a carico del contribuente: il maggior danno.*
10. *Divieto legale ammissione giuramento e prova testimoniale (art. 7 co. 4, D.Lgs.vo n. 546/1992). Conformità agli artt. 3 e 24 Cost..*
11. *Le prove atipiche (Ammissibilità di richieste di informazioni, dati e chiarimenti da parte di soggetti terzi)- Libera valutazione.*
12. *Prove illegittimamente acquisite.*
13. *Il ricorso a presunzioni semplici, nonostante il divieto di prova testimoniale (art. 2729, co. 2 c.c.).*
14. *Argomenti di prova, condotta processuale delle parti (art. 116, co. 2 c.p.c.) , onere specifico di contestazione (art. 115 c.p.c., ante legge n. 69/2009).*
15. *Il principio di non contestazione a seguito della riforma dell'art. 115 c.p.c. (L. n. 69/2009).*
16. *Il fatto notorio.*
17. *La Consulenza Tecnica d'Ufficio.*

## **1. La posizione del contribuente e dell'amministrazione finanziaria: attore e convenuto in senso formale ed in senso sostanziale.**

1.1. **Vecchia giurisprudenza:** Sez. U, Sentenza n. 2094 del 18/07/1973: *"Nel processo davanti al giudice ordinario, instaurato dal contribuente per ottenere la dichiarazione dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria affermata nell'atto di accertamento, spetta al contribuente medesimo l'Onere di provare che non sussistono i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria in forza del principio generale di cui all'art 2697 cod civ, e ciò in quanto il contribuente assume la veste di attore e l'amministrazione la veste di convenuta. ( Conf 4030/68, mass n 337633; 2242/68, mass n 334496).\*;*

1.2. **Nuova giurisprudenza:** Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8136 del 23/05/2012 (Rv. 622684) *"L'accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, nell'ambito della quale l'Ufficio finanziario è tenuto a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall'art. 2697 cod. civ.; è compito specifico del giudice di merito operare, con adeguata motivazione, il controllo critico sulla correttezza e portata probatoria e sulla coerenza logica e giuridica degli elementi adottati. (Nella specie, la S.C., con riferimento al giudizio di impugnazione di un avviso di maggior valore dei beni oggetto di denuncia di successione, ha annullato la sentenza impugnata la cui motivazione non consentiva di apprezzare come fossero stati assolti gli oneri probatori)"* Cass. Sez. U, Sentenza n. 8351 del 17/08/1990 (Rv. 468889) *"Con riguardo all'avviso di accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM, la sussistenza di una motivazione adeguata, cioè tale da delimitare l'ambito delle contestazioni dell'ufficio e mettere il contribuente in grado di esercitare il diritto di difesa, ed il cui difetto impone al giudice tributario di dichiarare la nullità dell'avviso medesimo senza possibilità di statuire nel merito del rapporto, postula l'enunciazione dell'astratto criterio normativo in base al quale*

*viene determinato il maggior valore, con le eventuali illustrazioni richieste dalla fattispecie, ovvero, in caso di utilizzazione di criteri diversi da quelli previsti dalla legge, l'indicazione, ancorché implicita, dell'insufficienza di questi ultimi, in relazione alle peculiarità della situazione concreta (elementi tutti deducibili anche mediante riferimento dell'avviso a dati extratestuali, purché conoscibili dal contribuente, come nel caso del richiamo alla relazione di stima dell'U.T.E.). Ove detta motivazione adeguata sia presente, resta poi a carico dell'amministrazione, nel giudizio instaurato dal contribuente con ricorso contro l'avviso, di provare la sussistenza delle circostanze che giustificano, nell'ambito del parametro prescelto, il "quantum" accertato (rimanendo inibita l'allegazione di criteri diversi), mentre il contribuente stesso può dimostrare l'infondatezza della pretesa creditoria anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio. ( Conf 3578/89, mass n 463543; ( Conf 3285/89, mass n 463357; ( Conf 5783/88, mass n 460312).\**

## **2. Contenuto delle circostanze che le parti sono abilitate a provare.**

*Cass. Sez. 1, Sentenza n. 793 del 25/01/2000 “In tema di imposta di registro non può negarsi la validità di un avviso di accertamento sol perché questo risulti motivato con riferimento ad elementi extratestuali che il contribuente è in grado di conoscere (quale una relazione di stima redatta dall'UTE), posto che, pure in tali casi, il contribuente è messo in condizione di identificare compiutamente i termini e le ragioni dell'accertamento in questione, e quindi di approntare la propria difesa, mentre, dal canto suo, l'amministrazione non può addurre in giudizio altre e diverse ragioni di accertamento”; Sez. 5, Sentenza n. 27653 del 14/12/2005 “Con riguardo all'avviso di accertamento di maggior valore (nella fattispecie, ai fini dell'imposta di successione), la sussistenza di una motivazione adeguata, cioè tale da delimitare l'ambito delle contestazioni dell'ufficio e mettere il contribuente in grado di esercitare il diritto di difesa, ed il cui difetto impone al giudice tributario di dichiarare la nullità dell'avviso medesimo senza possibilità di statuire nel merito del rapporto, postula l'enunciazione dell'astratto criterio normativo in base al quale viene determinato il maggior valore, con le eventuali illustrazioni richieste dalla fattispecie, ovvero, in caso di utilizzazione di criteri diversi da quelli previsti dalla*

*legge, l'indicazione, ancorché implicita, dell'insufficienza di questi ultimi, in relazione alle peculiarità della situazione concreta. Resta poi a carico dell'amministrazione, nel giudizio instaurato dal contribuente con ricorso contro l'avviso, di provare la sussistenza delle circostanze che giustificano, nell'ambito del parametro prescelto, il "quantum" accertato (rimanendo inibita l'allegazione di criteri diversi), mentre il contribuente stesso può dimostrare l'infondatezza della pretesa creditoria anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio. “;Conf. Sez. 5, Sentenza n. 26863 del 21/12/2009.*

### **3. Presunzione di legittimità dell'atto impugnato ed onere della prova.**

*Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1135 del 20/01/2006: “Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, assegna infatti alle Commissioni tributarie ampi poteri istruttori, compresa la possibilità di acquisire elementi conoscitivi mediante la richiesta di apposite relazioni affidate ad organi tecnici dell'Amministrazione, con la sola esclusione, fra le prove ammissibili, del giuramento e dell'assunzione di testimoni, o mediante esame di documentazione comunque prodotta in giudizio dalle parti. Tali poteri sono conferiti proprio in funzione della valutazione, ad esse affidata, della legittimità e della congruità delle pretese dell'Ufficio; i giudici tributari di merito possono cioè acquisire "aliunde", prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio, gli elementi di decisione, di cui compiono una valutazione autonoma, rispetto all'assunto di quest'ultimo (cass. civ. sentt. nn. 5776 e 15209 del 2000).*

### **4. Onere della prova e giusto processo tributario, terzietà del giudice (111 Cost.):**

*Corte Cost. sent. N. 109 del 29.03.2007 “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, ma certamente non implica affatto - nè 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*  
*Pescara- 26 ottobre 2012 - michele.ancona@giustizia.it*

*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. Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. 7.- È in questo contesto che si colloca l'abrogazione - volta, si è detto (Cass. 11 gennaio 2006 n. 366), ad eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 cod. civ. - dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992. È evidente che, nel quadro normativo innovato con la abrogazione dell'art. 7, comma 3, i poteri officiosi riconosciuti alle Commissioni dall'art. 7, comma 1, non possono essere intesi - come presuppone l'ordinanza di rimessione, laddove attribuisce a quello, soppresso, di cui al comma 3, la funzione di riequilibrio in favore del contribuente - come strumenti attraverso i quali il giudice, sostituendosi all'Amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo e/o di accertamento proprie della fase procedimentale; sicché non è soltanto in ossequio all'intenzione del legislatore del 2005, ma anche e soprattutto in virtù del principio di terzietà del giudice - chiamato a verificare, in un giudizio di natura impugnatoria, in primis, la legittimità del provvedimento amministrativo sotto il profilo della congruità della sua motivazione rispetto agli elementi di fatto sui quali si fonda e alla prova degli stessi - che è impensabile una <<reviviscenza>>, sotto le spoglie di una applicazione estensiva del disposto*

*dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione. Peraltro, non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del codice di procedura civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 cod. proc. civ. (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed è ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente. Nè può trascurarsi che, ove necessario, 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 cod. proc. civ., e cioè attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti.”.*

## **5. Onere della prova e giusto procedimento – Studi di settore:**

*Cass. Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009: “La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità*

*in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.".*

## **6. Poteri istruttori o integrativi del giudice?**

Sez. 5, Sentenza n. 1701 del 07/02/2001: *“In tema di contenzioso tributario, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92. Tali poteri, infatti, sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale (gravante nella specie sul contribuente), in quanto utilizzati solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste.”*; conf. Sez. 5, Sentenza n. 1134 del 20/01/2006 .

## **7. Ampiezza dell'onere della prova, onere primario ed onere secondario:**

Sez. 5, Sentenza n. 905 del 18/01/2006, *“In tema di contenzioso tributario, l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione costituisce una facoltà discrezionale, attribuita alle commissioni tributarie dall'art. 7, comma terzo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il cui esercizio, peraltro, non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, il quale grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del*



*contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento, l'esercizio di tale potere istruttorio si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento dev'essere compiutamente motivato. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, la quale aveva rigettato l'impugnazione di un avviso di accertamento motivato "per relationem" attraverso il rinvio ad un processo verbale di constatazione, astenendosi immotivatamente dal disporre l'esibizione in giudizio di tale documento, non prodotto dall'Ufficio ma acquisito in un precedente giudizio avente analogo oggetto e conclusosi favorevolmente per il contribuente)''.*

**8. Ipotesi particolari di onere della prova a carico del contribuente: istanze di rimborso, esenzioni ed agevolazioni fiscali: inammissibilità di azioni di accertamento negative:**

Cass. SS.UU. 27-09-2006, n. 20889.

**9. Altre ipotesi di onere della prova a carico del contribuente: il maggior danno:**

Cass. SS. UU. 31.07.2007, n. 16871, “*Nel caso di ritardato adempimento di una obbligazione pecuniaria il danno da svalutazione monetaria non è "in re ipsa", ma può essere liquidato soltanto ove il creditore deduca e dimostri che un tempestivo adempimento gli avrebbe consentito di impiegare il denaro in modo tale da elidere gli effetti dell'inflazione. Tale principio trova applicazione anche alle pretese restitutorie vantate dal contribuente nei confronti dell'erario, rispetto alle quali peraltro - in considerazione della specificità della disciplina dell'obbligazione tributaria - la prova del danno da svalutazione monetaria deve essere valutata con particolare rigore da parte del giudice di merito''; prova rigorosa: Sez. 5, Sentenza n. 26403 del 30/12/2010: “*In tema di obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, cui non sono applicabili gli artt. 1224, primo comma, e 1284 cod. civ., stante la speciale disciplina dell'art. 44 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - relativa a tutti gli interessi dovuti dall'amministrazione finanziaria in dipendenza di**

*un rapporto giuridico tributario - la specialità della fattispecie tributaria impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 1224, secondo comma, cod. civ.; pertanto, il creditore non può limitarsi ad allegare la sua qualità di imprenditore e a dedurre il fenomeno inflattivo come fatto notorio, ma deve, alla stregua dei principi generali dell'art. 2697 cod. civ., fornire indicazioni in ordine al danno subito per l'indisponibilità del denaro, a cagione dell'inadempimento, ed ad offrirne prova rigorosa”.*

**10. Divieto legale ammissione giuramento e prova testimoniale (art. 7 co. 4, D.Lgs.vo n. 546/1992). Conformità agli artt. 3 e 24 Cost.:**

*Corte Cost. 12.01.2000 n. 18: (Massima A) “Non sono fondate, con riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost., le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario. Infatti, con riferimento all'art. 3 Cost., va anzitutto escluso che il divieto di prova testimoniale possa collidere con il principio di "parità delle armi" - che rappresenta l'espressione, in campo processuale del principio di eguaglianza - in quanto esso è formulato in termini generali ed astratti. Inoltre, sempre con riferimento all'art. 3 - e sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali, evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionali (civile, penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di eguaglianza e del generale canone di ragionevolezza, non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato - non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento. Ne consegue che il divieto della prova*

*testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio; sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale. L'asserita violazione dell'art. 24 Cost. deve ritenersi, a sua volta, insussistente, sia perché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa - potendo questo essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti; sia perché l'asserita impossibilità della parte di fornire 'aliunde' la prova di una specifica circostanza di fatto, quand'anche esistente, non potrebbe, di per sé, ascriversi a vizio di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata della scelta, discrezionale, del legislatore riguardo all'ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova (scelta, del resto, presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti la cui prova può essere fornita soltanto per iscritto). Con riferimento, infine, all'art. 53 Cost., tale disposizione riguarda la disciplina sostanziale dei tributi e non quella del processo. (Massima B) Non è fondata, con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, d.lgs. n. 546 del 1992, (che deve essere) interpretato nel senso di non ricomprendere, nella previsione del diritto di prova testimoniale, anche l'inammissibilità delle dichiarazioni di terzi, eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, tenuto conto che le dichiarazioni in questione sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. Infatti, la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale non collide*

*ne' con il principio di eguaglianza, ne' con il diritto di difesa del contribuente medesimo. Con il principio di eguaglianza, perché il valore probatorio di dichiarazioni siffatte è solamente quello proprio degli elementi indiziari, che, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione; sicché, trattandosi di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale, tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni dei terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi". Con il diritto di difesa del contribuente, perché questi, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale; sicché, ove ciò avvenga, il giudice tributario - se non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dalle predette dichiarazioni - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7, rinnovando e, eventualmente, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'ufficio, tenuto soprattutto conto che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere sono soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione, proprio delle decisioni giurisdizionali (cfr. Massima "A"). “.*

### **11. Le prove atipiche (Ammissibilità di richieste di informazioni, dati e chiarimenti da parte di soggetti terzi)- Libera valutazione:**

C. Cost. n. 18 del 12.01.2000 (vedi punto precedente); Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9876 del 05/05/2011, “*Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziaro, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore*

*confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria.”; Sez. 5, Sentenza n. 9402 del 20/04/2007 , “Nel processo tributario, gli elementi indiziari, come la dichiarazione del terzo - nella specie, acquisita dalla guardia di finanza nel corso di un'ispezione, il cui verbale era stato debitamente notificato al contribuente -, concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortati da altri elementi di prova; se rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., essi danno luogo a presunzioni semplici (artt. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (alla luce del principio che precede, la S.C. ha avuto modo di precisare come fosse inesatto che gli indizi potessero "assurgere a prove documentali" se confortati da "ulteriori indagini", da eseguire necessariamente da parte dell'ufficio "per provare la fondatezza delle dichiarazioni rese a verbale" dal terzo; ed ha affermato che, invece, il giudice "a quo" avrebbe dovuto procedere all'esame degli indizi disponibili, posti a fondamento e motivazione degli avvisi o ulteriormente dedotti dall'ufficio - come i riscontri bancari o la segnalazione di particolare affidabilità delle dichiarazioni del terzo, aventi natura "confessoria" per le conseguenze negative nei suoi stessi confronti -, al fine di stabilire, con giudizio di merito non sindacabile in sede di legittimità, se logicamente e congruamente motivato, l'eventuale sussistenza dei caratteri di gravità , precisione e concordanza, in presenza dei quali la pretesa erariale sarebbe fondata).*

## **12. Prove illegittimamente acquisite.**

**12.1. Giurisprudenza risalente:** non esiste divieto di utilizzabilità, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8344 del 19/06/2001 “L'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e

*dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.*” (Conff. Cass. 13005 del 2001, 1343 del 2002, 1383 del 2002, 1543 del 2003 e 10442 del 2003).

**12.2. Giurisprudenza più recente:** inutilizzabili se vi è violazione di valore tutelato da Costituzione (es domicilio, corrispondenza, ecc.): Sez. 5, Sentenza n. 19689 del 01/10/2004, *“In tema di imposte dirette (come di IVA) ed in ipotesi di accesso domiciliare, la illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 importa la "inutilizzabilità", a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale atteso che: a) detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola; b) il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione; c) l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile. Peraltro, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 del vigente cod. proc. pen., l'inutilizzabilità in questione discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione.”*; Conf. Sez. U, Sentenza n. 16424 del 21/11/2002; Sez. 5, Sentenza n. 9568 del 23/04/2007.

13. **Il ricorso a presunzioni semplici, nonostante il divieto di prova testimoniale (art. 2729, co. 2 c.c.):**

Sez. 5, Sentenza n. 12210 del 14/08/2002: *“In tema di contenzioso tributario, il divieto di ammissione della prova testimoniale, sancito dall'art. 7, quarto comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta la conseguente inammissibilità*

*della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, secondo comma, cod. civ. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale -, poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario.”; Sez. 5, Sentenza n. 22804 del 23/10/2006 “Nel processo tributario il ricorso alle presunzioni è ammissibile tanto in materia di tributi erariali che di tributi dell'ente locale, essendo positivamente eccettuati dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, solo il giuramento e la prova testimoniale; il divieto di ammissione di quest'ultima, infatti, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, secondo comma, cod. civ. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale -, poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario”.*

14. **Argomenti di prova, condotta processuale delle parti (art. 116, co. 2 c.p.c.), onere specifico di contestazione (art. 115 c.p.c., ante legge n. 69/2009):**

*Cass. 24.01.2007 n. 1540, “Anche al processo tributario - caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili - è applicabile il principio generale di non contestazione che informa il sistema processuale civile (con il relativo corollario del dovere del giudice di ritenere non abbisognevole di prova i fatti non espressamente contestati), il quale trova fondamento non solo negli artt. 167 e 416 cod. proc. civ., ma anche nel carattere dispositivo del processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 cod. proc. civ., il quale impone alle parti di collaborare fin dall'inizio a circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel generale principio di economia che deve sempre informare il processo, soprattutto alla luce del novellato art. 111 Cost.. Né assumono alcun rilievo, in contrario, le peculiarità*

*del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparaazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo.*" (conf. cass. 31.03.2010 n. 7827); Sez. 5, Sentenza n. 21209 del 05/11/2004 *"Nel processo tributario, l'obbligo dell'amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale (in applicazione del principio, la Corte Cass. ha perciò affermato che, qualora il contribuente, che agisca per il rimborso di tasse o diritti non dovuti, eccepisca che documenti - bollette o lettere - comprovanti il pagamento - o la richiesta di rimborso - siano in possesso dell'amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto, perchè, in difetto, il giudice potrà desumere elementi di prova da tale comportamento)"*; Sez. 5, Sentenza n. 22775 del 28/10/2009, *"Nel processo tributario, l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale. Pertanto, il contribuente che, in relazione ad immobili soggetti a vincolo storico-artistico di sua proprietà, chieda il rimborso dell'Irpef pagata in eccedenza perché corrisposta sul reddito effettivo e non secondo i criteri di cui all'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, può limitarsi a provare l'esistenza del vincolo (nella specie non contestato) ed il pagamento, e non è tenuto ad indicare i dati catastali identificativi degli immobili, i quali devono invece essere*



*individuati dall'Amministrazione che ne è già in possesso ed ha interesse a produrre la documentazione da cui risulti una condizione ostativa al rimborso.”.*

15. **Il principio di non contestazione a seguito della riforma dell’art. 115 c.p.c. (L. n. 69/2009):**

*Cass. Sez V, n. 29613 del 29.12.2011: “In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e di provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrono i presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione. (Nella specie, la S.C. ha escluso che la mancata specifica contestazione dei contenuti della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta implicasse ammissione della determinazione del rendimento finanziario operata in detta certificazione e funzionale alla quantificazione del credito oggetto della pretesa dell'attore, da parte dell'Amministrazione che contestava in radice il credito).”.*

16. **Il fatto notorio:**

*Cass. 25.11.2005, n. 24959, “Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo ed a quello del contraddittorio e dando luogo a prove non fornite dalle parti e relative a fatti da esse non vagliati e controllati, dev'essere inteso in senso rigoroso, cioè come fatto acquisito con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile, e non quale evento o situazione oggetto della mera conoscenza del singolo giudice. Conseguentemente, per aversi fatto notorio occorre, in primo luogo, che si tratti di un fatto che si imponga all'osservazione ed alla percezione della collettività, di modo che questa possa compiere per suo conto la valutazione critica necessaria per*

*riscontrarlo, sicché al giudice non resti che constatarne gli effetti e valutarlo soltanto ai fini delle conseguenze giuridiche che ne derivano; in secondo luogo, occorre che si tratti di un fatto di comune conoscenza, anche se limitatamente al luogo ove esso è invocato, o perché appartiene alla cultura media della collettività, ivi stanziata, o perché le sue ripercussioni sono tanto ampie ed immediate che la collettività ne faccia esperienza comune anche in vista della sua incidenza sull'interesse pubblico che spinge ciascuno dei componenti della collettività stessa a conoscerlo. Alla stregua di tali principi non rientra nella categoria del fatto notorio il valore di un determinato immobile, quando ne sia richiesta una precisa determinazione ai fini dell'individuazione della base imponibile di un tributo (nella specie la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che, in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento in rettifica del valore di un immobile, ai fini dell'INVIM, aveva ritenuto provato sulla base del notorio quel valore)., conf. Sez. 2, Sentenza n. 1956 del 30/01/2007 , Sez. 5, Sentenza n. 5232 del 28/02/2008: “Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile. Ne consegue che tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare le acquisizioni specifiche di natura tecnica e quegli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati estimativi, come la determinazione del valore corrente degli immobili. (Nella specie, la Corte ha cassato con rinvio la sentenza di una commissione tributaria regionale che, in una controversia concernente l'avviso di accertamento in rettifica del valore di un immobile ai fini dell'imposta di registro, aveva ritenuto corretta la valutazione effettuata dall'Ufficio in quanto "in perfetta sintonia con i valori di mercato vigenti al momento del trasferimento per terreni edificabili in similari condizioni").*

### **17.La Consulenza tecnica d'ufficio.**

- 17.1. **Vecchio indirizzo:** Cass. Sent. N. 12327 del 24.05.2006: “Nel processo tributario, a norma dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le commissioni tributarie, dotate di ampio potere estimativo anche sostitutivo, avvalendosi dei larghi poteri istruttori ad esse attribuiti possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione (nella specie, in

*materia di imposta di registro, disponendo una consulenza tecnica d'ufficio sulla confrontabilità degli immobili in valutazione con quelli indicati dall'ufficio), anche prescindendo dall'accertamento dell'Ufficio e dall'eventuale difetto di prova del suo assunto, con la conseguenza che, una volta esercitato siffatto potere, il contribuente non ha più interesse a dolersi del difetto di motivazione sull'eccezione relativa alla carenza di prova della pretesa impositiva.”.*

- 17.2. **Nuovo indirizzo:** Cass. Sent. N. 18976 del 10.09.2007: *“In tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la possibile acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, è norma eccezionale, la quale preclude al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori in un processo a connotato tendenzialmente dispositivo. (Facendo applicazione di tale principio, la S.C. ha negato che costituisce "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).;* Cass. Sent. N. 14960 del 22.06.2010: *“In tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la possibile acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, è norma eccezionale, la quale preclude al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori in un processo a connotato tendenzialmente dispositivo. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto che sia le deposizioni testimoniali che le indagini peritali svolte nel processo penale a carico del contribuente per gli stessi fatti potevano essere valutate come elementi di mero valore indiziario dalla C.T.R.)”.*

Dott. Michele Ancona  
(Presidente di sezione C.T.R. Puglia)