

LA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO: UNA QUESTIONE CARDINALE PER L'INQUADRAMENTO DELLA FUNZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO.

di Alberto Marcheselli

SOMMARIO: *Premessa. I.1 Il rapporto tra istruttoria amministrativa e giurisdizionale: inquadramento del problema. I.2 L'istruttoria giudiziale come contenuto indefettibile del controllo giurisdizionale. I.3 Fondamento dell'atto, motivazione dell'atto, prova della pretesa. I.4 La funzione della motivazione e i suoi corollari pratici. I.5 Motivazione e prova: la motivazione deve contenere l'indicazione delle prove? I.6 Conoscenza della prova e diritto di difesa: la giurisprudenza della Corte di Giustizia. I.7 Conoscenza delle prove e diritto al contraddittorio. I.8 L'intervento – ambiguo – della legge 130/2022. I.8 L'intervento – ambiguo – della legge 130/2022. II.1 Inquadramento della regola dell'onere della prova. II. 2. L'onere della prova nel regime previgente. II. 3. La legge 130/2022. II. 4. Norma di immediata applicazione?*

Premessa.

Oggetto di queste brevi riflessioni sono due temi.

Il primo concerne il rapporto tra la istruttoria amministrativa e quella giurisdizionale, in materia tributaria.

Il secondo concerne l'assetto dell'onere della prova in giudizio.

I PARTE.

Il rapporto tra la istruttoria amministrativa e l'istruttoria giurisdizionale.

I.1 Il rapporto tra istruttoria amministrativa e giurisdizionale: inquadramento del problema.

Quanto al primo profilo, quello dell'area della istruttoria, si tratta, fondamentalmente di rispondere a due domande, variamente connesse.

La prima è se le prove a fondamento del provvedimento amministrativo debbano essere debitamente ostese nel provvedimento medesimo, integrando un contenuto della relativa motivazione.

La seconda è se l'area delle prove valorizzabili in giudizio debba corrispondere a quella delle prove valorizzate (o comunque acquisite) nella fase amministrativa, o possa avere una estensione anche ulteriore.

I.2 L'istruttoria giudiziale come contenuto indefettibile del controllo giurisdizionale.

In effetti, la riflessione circa tempi e modi della introduzione delle prove nel processo non è completa se non viene raccordata con il procedimento amministrativo di accertamento. La questione, di enorme rilevanza, sia concettuale, sia pratica, è se in giudizio possano essere introdotte prove ulteriori e diverse rispetto alla fase amministrativa.

La questione si presenta tutto sommato semplice rispetto alla parte privata, per la quale l'unico limite è rappresentato, eventualmente, dall'essere incorso in preclusione – nei limiti in cui ciò sia legittimo – per effetto della sua mancata collaborazione in sede amministrativa. Al di fuori di tale limite, che il ricorrente possa portare in giudizio le prove a suo vantaggio (anche se non ostese prima) appare pacifico.

La questione è più complessa per la parte pubblica.

Il processo tributario è un giudizio che interviene, di regola, dopo un procedimento amministrativo volto all'accertamento dei presupposti di una pretesa fiscale, in esito a una istruttoria procedimentale che esita in un provvedimento amministrativo. La valutazione delle prove da parte del giudice ha, allora, un significato profondamente diverso da quello che ha la valutazione delle prove nel processo penale o civile: il giudice ha il dovere e la funzione di esaminare, oltre che la legittimità, la fondatezza del provvedimento impugnato (il concetto che si designa predicando la natura di impugnazione-merito al giudizio tributario¹). E, per valutare la fondatezza del provvedimento, deve valutare le prove che lo sostengono. Detto in altri termini, la valutazione delle prove nel processo tributario è (e deve essere) essenzialmente una forma del controllo dell'esercizio del potere amministrativo.

1.3 Fondamento dell'atto, motivazione dell'atto, prova della pretesa.

Tale premessa conduce a relevantissime conseguenze quanto all'area delle prove utilizzabili, anche in rapporto alla procedura amministrativa.

Preliminare a ogni altra considerazione, è il chiarimento tra concetti spesso confusi e scambiati tra loro nella prassi e, invece, oggetto di necessaria puntuale distinzione ed esatta percezione in termini giuridici:

- il **fondamento** dell'atto (i presupposti di fatto e diritto);
- la **motivazione** dell'atto (gli enunciati del provvedimento che lo giustificano);
- la **prova del fondamento** (gli strumenti che consentono di ritenere sussistenti i presupposti di fatto).

Un atto può essere fondato, ma non motivato (è giusto, ma non espone le ragioni su cui si fonda). Può essere fondato e motivato ma non provato (è giusto ed espone le ragioni su cui si fonda, ma non sono state cercate o trovate prove a supporto). Può essere **infondato ma motivato** (afferma dei fatti che lo giustificerebbero, ma quei fatti non sussistono). Occorre, invero, tenere ben distinti i profili dei motivi (dell'avviso o di

¹ Si tratta di prendere atto del fatto che il diritto tributario è materia vincolata e, pertanto, a differenza che nel rito amministrativo generale, non c'è riserva di discrezionalità alla amministrazione, nell'accertare un tributo, a differenza che nello stabilire dove debba passare un ponte. Non vi sono pertanto ostacoli a che il giudice accerti se il tributo è dovuto (sulla base dei fatti allegati nel provvedimento).

impugnazione) e dell'onere della prova. Un avviso può essere motivato, ma ciò non implica anche la prova dei fatti sui quali esso si regge: diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (indicare il fondamento di fatto e diritto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere.

La **motivazione dell'avviso** di accertamento o di rettifica, presidiata, anche dalla l. 27.7.2000, n. 212, art. 7, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria, al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; la **prova** attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria e al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra l'allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e la prova del fatto medesimo [cfr. Cass. Sez. V 7.5.2014, n. 9810, Rv. 630679]. La sola motivazione dell'avviso di accertamento, in mancanza di prova dei fatti affermati, non può valere a superare le contestazioni mosse dal contribuente che afferivano proprio all'esistenza e alla idoneità di quei fatti a giustificare il ragionamento inferenziale che da essi ha condotto alla presunzione di un maggior reddito imponibile [Cass. 20.1.2016, n. 955].

La **motivazione è un elemento dell'atto** (gli enunciati giustificativi) che non va confuso né con il fondamento di esso (la motivazione enuncia il fondamento, ma il fondamento è un fatto, la motivazione un discorso), né con la prova (che è il mezzo che consente di ritenere accertata la sussistenza del fondamento).

I.4 La funzione della motivazione e i suoi corollari pratici.

La motivazione dell'atto è **strumentale**, tra l'altro, a delineare l'oggetto del futuro contenzioso: di conseguenza, non è consentito il cambiamento della stessa in corso di causa, poiché la pretesa impositiva si cristallizza con l'emanazione dell'accertamento.

Del resto, se il fondamento dell'atto potesse cambiare durante il corso del giudizio, sarebbe palesemente:

a. **elusa la garanzia dell'effettivo contraddittorio amministrativo**, atteso che nella fase del contraddittorio amministrativo il contribuente non avrebbe potuto difendersi su tutto il fondamento della pretesa;

b. **violato il diritto di difesa** (art. 24 Cost.) che implica che il contribuente possa valutare, per decidere se e come difendersi, tutti gli elementi della lite, prima che essa inizi.

Ciò comporta che, nel processo, la discussione dovrà concernere la **debenza del tributo** in relazione alle argomentazioni fornite dall'Ufficio in sede di emanazione dell'atto, e non con riferimento ad altre ragioni.

Tale regola è ben espressa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale riconosce che l'area dei fatti valutabili coincide con quelli allegati dall'Ufficio nel provvedimento, nei limiti dei capi e dei motivi di impugnazione del contribuente. La Corte ha formulato tale principio affermando che il provvedimento impugnato rappresenta la domanda, immodificabile, dell'Ufficio [Cass. 15.10.2013, n. 23315; Cass. 30.3.2016, n. 6103]. E che l'oggetto del processo è l'accertamento della legittimità della pretesa in quanto avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati [Cass. 23.9.2011, n. 19533]: nelle impugnazioni sia degli avvisi di accertamento sia dei dinieghi di rimborso la posizione della Amministrazione è quella, non modificabile né integrabile (se non attraverso il ritiro dell'atto e la sua sostituzione in autotutela), espressa nel provvedimento impugnato [Cass. 3.2.2016, n. 2066].

Tale oggetto, atteso il **meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio** che lo caratterizza, non è quindi l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati [Cass. 9.5.2014, n. 10059; Cass. 12.2.2014, n. 3142 e Cass. 19.6.2009, n. 14433].

Ne consegue che né l'Ufficio, né, tantomeno, il giudice possono cambiare l'oggetto della domanda (pena la violazione dell'art. 24 Cost.).

Il giudice che ponesse a fondamento della decisione fatti diversi da quelli allegati dall'Ufficio violerebbe il suo dovere di imparzialità e porrebbe in essere un vizio di **ultrapetizione** [Cass. 8.4.2015, n. 6977, in un caso in cui la sentenza aveva introdotto a fondamento della pretesa tributaria una ritenuta interposizione di persona, non allegata nell'avviso di accertamento]: ciò vale, ovviamente anche contro il contribuente, non potendo il giudice annullare un atto per motivi diversi da quelli denunciati [Cass. 29.1.2016, n. 1685, per un caso in cui il giudice aveva rilevato un difetto di motivazione che non era stato sollevato dal ricorrente, che aveva impugnato solo per la omessa notifica di un atto precedente]. Il giudice può applicare ai fatti di cui all'avviso di accertamento norme diverse (c.d. qualificazione), ma non introdurre fatti nuovi [Cass. 18.3.2015, n. 5466]. Come già rilevato, è importante notare che tale conclusione è affermata anche dalla giurisprudenza che ritiene che il giudizio tributario sia un giudizio di impugnazione-merito, nel senso che il giudice potrebbe anche non annullare totalmente l'atto, ma mai potrebbe travalicare i limiti dei fatti affermati dalle parti [dall'Ufficio nell'avviso impugnato, dal ricorrente nel ricorso: Cass. 29.5.2015, n. 11232].

Tale orientamento è stato riconosciuto come **l'unico conforme alla Costituzione** della Corte Costituzionale. Essa, nella sentenza n. 98/2014, pronunciando in materia di mediazione, ha affermato che l'Ufficio non può cambiare il fondamento della pretesa dopo aver notificato l'avviso.

1.5 Motivazione e prova: la motivazione deve contenere l'indicazione delle prove?

Questione ulteriore, che concerne i rapporti tra motivazione e prova è se il provvedimento impositivo debba contenere, non solo i fatti, ma anche l'**indicazione degli elementi di prova** posti a fondamento della maggiore pretesa fiscale.

La questione, che pure è di evidente rilevanza, non trova una soluzione sicura sulla base delle norme espresse della legge. Al riguardo, nell'**avviso di accertamento a fini IVA**, 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 (art. 56, del d.P.R. n. 633/1972).

Si rileva che la disposizione parrebbe istituire un obbligo di indicazione delle fonti probatorie, che a rigore non è equivalente all'obbligo di produzione delle prove (ad esempio, dei documenti), che sarà assolto in sede processuale.

Analoga disposizione è prevista per le **sanzioni tributarie** (art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472/1997). Per contro, tale locuzione non è presente nelle normative sulle imposte sui redditi e sulle imposte indirette. Ne consegue un orientamento, secondo il quale l'**indicazione** delle prove, e, a maggior ragione la loro produzione **non sarebbe dovuta nella fase procedimentale**[Cass. 6.2.2004, n. 2268].

Questa giurisprudenza, relativa alle imposte sui redditi, ritiene, insomma, che nell'onere di motivazione non rientri l'indicazione delle prove, e che occorre tenere ben distinta la motivazione di cui deve essere fornito l'avviso di accertamento dalla successiva prova del fondamento della pretesa tributaria che l'amministrazione deve fornire in giudizio [Cass. 5.8.2002, n. 11669 e Cass. 12.1.2000, n. 260].

In materia di **IVA**, con la risalente sentenza 14.9.1991, n. 9599, la Corte di Cassazione ha specificato che non vi è l'onere di allegare agli avvisi i documenti dai quali emerga la prova dei fatti che giustificano la rettifica, ma solo quello di indicare le fonti probatorie che ne costituiscono il sostegno.

La nullità dell'accertamento emanato senza l'indicazione degli elementi probatori (per difetto di indicazione di un elemento essenziale) parrebbe allora dubbia alla luce di tale giurisprudenza. Ancora, con la sentenza 18.4.1998, n. 3953, la Cassazione, in tema di IVA, ha sostenuto che la motivazione deve dar conto della sequenza argomentativa su cui si fonda la rettifica, ma non ha l'obbligo di dimostrare, anche sul piano probatorio, l'effettiva esistenza di quanto l'Ufficio afferma. Per quanto tali orientamenti siano tuttora diffusi presso la giurisprudenza di legittimità essi sono meritevoli di rimeditazione.

La motivazione assolve alla duplice funzione di consentire il controllo sociale diffuso sull'esercizio del potere (art. 97 Cost.) e l'esercizio del diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.). Non si vede come tali controlli e diritti possano avere una effettiva attuazione senza l'ostensione delle prove.

Sotto il secondo profilo, va osservato che il provvedimento è un provvedimento suscettibile di fare stato, se non impugnato, come una sentenza, ed è, addirittura, dotato

di una **provvisoria esecutività**. Affermare che esso potrebbe essere non motivato quanto alle prove equivale ad affermare che, in un processo per omicidio, sarebbe valida e completa una sentenza che affermasse la colpevolezza del maggiordomo motivando solo con il riferimento al fatto che “egli ha ucciso la vittima”, senza alcuna indicazione delle prove. E che, anzi, tale sentenza potrebbe essere provvisoriamente esecutiva.

1.6 Conoscenza della prova e diritto di difesa: la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Tale impostazione non appare in linea con i più recenti approdi della giurisprudenza, interna e internazionale, sul diritto di difesa [sul diritto a conoscere le prove prima della emissione del provvedimento come espressione del diritto di difesa si è pronunciata la Corte di Giustizia della Unione Europea, ad esempio nella sentenza 17.12.2015, in causa C-419/2014].

Tale conclusione appare consolidata nella successiva giurisprudenza che ammette il pieno diritto del contribuente di conoscere, al termine della fase amministrativa, tutti gli elementi di prova raccolti, con pieno accesso al fascicolo della istruttoria fiscale, anche per gli elementi non utilizzati per spiccare il provvedimento a suo carico (CGUE, *Glencore*, C-189/18, 16 ottobre 2019).

Tale diritto di conoscere le prove, *alla fine* del procedimento, non va confuso con il diritto alla conoscenza delle prove *durante* la istruttoria: sul punto si registra una differente presa di posizione, quanto al particolare caso della **cooperazione istruttoria internazionale**. Il diritto di conoscere e potersi opporre preventivamente alla trasmissione dei dati da uno Stato a un altro, attraverso un ricorso effettivo a un giudice, è stato riconosciuto dalla Corte di Strasburgo [CE dir. uomo 7.7.2015, M.N. vs. San Marino §§82 ss. e CEDU 22.12.2015, G.S.B. vs Suisse, § 96]. Secondo la Corte di Giustizia UE, invece, il diritto dell’Unione non attribuirebbe al soggetto interessato il diritto di essere ascoltato prima della trasmissione tra le Amministrazioni interessate [CGUE 22.10.2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou*].

1.7 Conoscenza delle prove e diritto al contraddittorio.

L'esclusione della necessaria ostensione delle prove nella motivazione, poi, contrasta anche con il **principio del contraddittorio**: quale effettivo contraddittorio amministrativo vi sarebbe se il contribuente potesse essere tenuto all'oscuro delle prove, durante esso e, addirittura, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento e fino alle controdeduzioni dell'Ufficio in giudizio? Si tratta di un orientamento che è auspicabile venga vigorosamente contestato e superato.

La ricostruzione che appare più corretta è quella in forza della quale la motivazione dell'atto di accertamento deve essere sufficiente anche sotto il profilo probatorio, e anche con le ragioni per le quali sono state disattese le eventuali contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio [Cass. SU 18.12.2009, n. 26635].

Solo a queste condizioni, risulta rispettato il necessario collegamento tra:

- fondamento della pretesa (avvalorato dal preventivo contraddittorio con il contribuente);
- motivazione della pretesa (condizionata anche dal preventivo contraddittorio);
- onere della prova in capo all'Ufficio (che, necessariamente, deve contrastare quanto appreso dal contribuente nella fase del contraddittorio).

La più moderna giurisprudenza si sta avviando in questa direzione, riconoscendo che la motivazione dell'avviso di accertamento deve essere “costruita” non come enunciazione mera di una pretesa soggetta a verifica (*provocatio ad opponendum*), ma come enunciazione della *ratio* di una decisione assunta all'esito di una istruttoria primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata, per il principio di buona amministrazione, ad assicurare la realizzazione di un'azione amministrativa efficiente e congrua.

Di un'istruttoria, cioè, che appunto in vista di tale obiettivo deve precedere l'emissione dell'atto, e di cui, quindi, l'atto finale deve dar conto, seppure in relazione agli esiti finali del procedimento, compendiabili nei presupposti di fatto riscontrati e nella enunciazione delle ragioni giuridiche da cui l'azione possa dirsi sostenuta. Nel processo tributario, l'Amministrazione deve riversare gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e può dedurre di nuovi nei limiti del principio di consequenzialità in rapporto agli avversi motivi di ricorso [Cass. 2.7.2014, n. 22003].

1.8 L'intervento – ambiguo – della legge 130/2022.

In materia, è intervenuto il legislatore, emendando l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, con una dizione che risulta sostanzialmente ambigua. Il comma 5-*bis* della disposizione prevede che l'amministrazione provi in giudizio le violazioni contestate nell'atto amministrativo e che il giudice decida sulla base delle prove emerse in giudizio.

Per una parte la disposizione appare avere una portata pacifica, e cioè che il giudice non può valorizzare prove che non siano state portate alla sua attenzione nel processo.

Potrebbe invece sorgere il dubbio se essa comporti che nel processo possano essere portate prove nuove (sia pure per la prova dei fatti già necessariamente allegati nel provvedimento).

Come sopra si sottolineava, non vi è dubbio che ciò fosse (e sia tuttora) possibile per il contribuente, salvo l'effetto di eventuali preclusioni. È invece fortemente dubbio per la parte amministrativa.

Non sembra potersi ammettere che la nuova normativa consenta che la parte amministrativa possa portare la prova della sua pretesa (solo) in giudizio, perché ciò condurrebbe ad approdi che appaiono del tutto abnormi e asistematici, atteso che

a. sarebbe almeno parzialmente in contrasto rispetto agli approdi della giurisprudenza più illuminata sopra segnalata (sulla necessaria completezza del corredo probatorio, in adempimento del principio di imparzialità, che implica doverosità di una istruttoria diligente e completa);

b. sposterebbe il baricentro della funzione tributaria dalla fase amministrativa a quella giurisdizionale, consentendo di trasformare la funzione tributaria da una *funzione amministrativa* sottoposta a controllo giurisdizionale in una *funzione diffusa*, ripartita tra amministrazione e giurisdizione (da un tributo che si accerta in sede amministrativa a un tributo che si accerta anche in sede giurisdizionale). È appena il caso di notare che tale conclusione risulta preclusa anche da un argomento letterale: il comma 5 *bis* prevede che, se la prova manca, il giudice annulla l'atto. Se la prova potesse essere portata anche in giudizio non sarebbe, a rigore, da annullare l'atto (se esso era legittimo anche senza prova, visto che – in tesi – la si può portare dopo, non può certo essere annullato ex post, la

logica lo impedisce) ma dovrebbe più semplicemente dichiararsi non sussistente il debito fiscale;

c. mortificherebbe evidenti obiettivi di **imparzialità e buon andamento della PA**: se l'amministrazione non esercita o esercita male la sua funzione istruttoria, essa potrebbe comunque godere della salvezza della istruttoria giurisdizionale: condotte amministrativamente negligenti resterebbero senza sanzione (anche se in questi casi dovrebbe quantomeno procedersi a condanna alle spese della Amministrazione, anche se vittoriosa, atteso che, non avendo osteso prima le prove, avrebbe comunque provocato la lite, rendendola necessaria), con dispendio di energie e risorse pubbliche (ciò che potrebbe e dovrebbe essere accertato in modo concentrato ed efficiente nella sede amministrativa, attivando i relativi poteri di indagine, viene sfilacciato in una dispendiosa duplicità di fasi: una trascurata e negligente fase amministrativa, inefficientemente integrata da una fase giurisdizionale, che sarebbe stata inutile e scoraggiata nel modo corretto se l'amministrazione avesse ben operato);

d. mortificherebbe obiettivi di **ragionevole utilizzo della giurisdizione**, atteso che comporterebbe un consumo non necessario della preziosa risorsa giurisdizionale. Un tale assetto consentirebbe l'emissione di atti non (sufficientemente) provati, con effetto di moltiplicatore del contenzioso (che verosimilmente non sarebbe attivato, o sarebbe severamente sanzionato e quindi disincentivato con una doverosa condanna alle spese del ricorrente quando il provvedimento fosse stato perfettamente corredato di prove, fin dalla fase amministrativa. Condanna del ricorrente che pare evidentemente iniqua nel caso in cui egli impugni "al buio", cioè senza aver potuto conoscere le prove a suo carico).

e. rinunciando a concentrazione ed efficienza, comporterebbe un **sacrificio sproporzionato e irragionevole del diritto di difesa** e azione avverso gli atti amministrativi, poiché costringerebbe il soggetto amministrato ad attivare comunque la risorsa giurisdizionale anche quando, se le prove fossero state correttamente raccolte e ostese, egli vi avrebbe rinunciato, onerandolo dei relativi tempi, costi e incertezze, non bilanciato da alcun vantaggio per l'interesse pubblico;

f. mortificherebbe le *chances* di una definizione extracontenziosa delle vertenze e di riduzione del carico giurisdizionale, non vedendosi come possa razionalmente e ponderatamente trovarsi un accordo tra le parti quando l'istruttoria non sia completa e non sia possibile valutare a pieno le carte in possesso della controparte.

1.9 Una proposta di conclusione.

Per tutti questi motivi, l'unica interpretazione che appare sistematicamente corretta della normativa è che:

1. il provvedimento amministrativo deve essere per la sua validità corredato da prove;
2. la relativa integrazione in giudizio deve essere consentita solo in casi estremi di impossibilità oggettiva. Una fattispecie in cui tale situazione potrebbe ritenersi consentita potrebbe essere quella in cui la legge modifichi il regime probatorio (per esempio, escludendo da un certo momento in poi la ammissibilità di una prova prima ammessa, ovvero, ammetta una prova prima esclusa, ovvero ancora modifichi la distribuzione dell'onere della prova. In tutti questi casi, e solo in questi, sarebbe equo consentire alla parte di integrare il suo apparato probatorio, perché è ragionevole che esso non sia completo e sufficiente sulla base delle regole sopravvenute, ma non per negligenza, bensì perché, appunto, sono cambiate le regole del gioco. Una situazione siffatta pare ricorrere ad esempio con la entrata in vigore del comma 5 bis dell'art. 7, per la parte in cui - per deduzioni e detrazioni - innovativamente pare rovesciare l'onere della prova sulla Agenzia delle entrate: se tale regola si applica ai giudizi in corso l'integrazione probatoria dovrebbe essere consentita: per approfondimenti si veda oltre nella Parte IV, § 1, ove si lumeggiano anche possibili ragioni per ritenere la nuova disciplina non immediatamente applicabile);
3. il contribuente può offrire al giudice le prove a suo vantaggio, con l'unico limite di preclusioni eventualmente maturate.

È appena il caso di notare che la asimmetria delle facoltà probatorie delle due parti in giudizio è del tutto fisiologica e rappresenta il correttivo e il bilanciamento, anche in chiave costituzionale, della asimmetria esistente nella fase amministrativa (ove la PA

dispone di poteri inquisitori e la parte privata vi è soggetta). Si tratta di un meccanismo probatorio asincrono ma equo e necessariamente asincrono per essere equo.

Parte II

L'onere della prova.

II. 1. Inquadramento della regola dell'onere della prova.

Ogni processo implica che si definiscano i profili seguenti:

- quali sono i **fatti da accertare e valutare**;
- quali sono le **norme da applicare**.

In ordine ai fatti, è prioritario stabilire:

- **chi** possa introdurre i fatti nel processo;
- **con quali modalità e termini** essi possano essere introdotti;
- **quali fatti** abbisognino di prova;
- **quali siano le prove** esperibili e modi e tempi della loro introduzione;
- **quale sia la regola** nel caso in cui la prova non venga raggiunta.

La disciplina dell'onere della prova assolve alla ultima delle funzioni predette.

Tra prova e c.d. onere della prova esiste, allora, un rapporto che va precisato, perché potenziale fonte di equivoci.

La regola dell'onere della prova, al momento delle indagini amministrative, influisce sull'oggetto delle indagini medesime, stabilendo dei doveri. Al momento della decisione, invece, la regola ha una funzione completamente diversa e la sua applicazione dipende dalle prove raccolte.

Sul piano della indagine, infatti, è, ovviamente, compito dell'Agenzia delle Entrate cercare le fonti di prova, nelle materie in cui ha un onere della prova o un onere di contestazione argomentata: senza tali ricerche essa non acquisirebbe i materiali che

occorrono per fondare il suo provvedimento e se non effettua tali indagini viola doveri di diligenza e imparzialità.

Sul piano decisionale, invece, la regola dell'onere della prova è una regola di decisione per il giudice: e scatta solo se la prova non è stata raggiunta, nel senso che la prova manca. Quindi, c'è una reciproca esclusione: se c'è la prova non è luogo ad applicare la regola di giudizio dell'onere della prova (che presuppone, al contrario, che la prova manchi) e, viceversa, si applica la regola dell'onere della prova solo quando la prova non c'è.²

II. 2. L'onere della prova nel regime previgente.

Tradizionalmente si affermava anche nel processo tributario che esso troverebbe il suo fondamento nell'art. 2697 c.c. La norma impone che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Ciò significa che se non risultano provati i fatti su cui si fonda il diritto, la domanda non può essere accolta.

Nel processo tributario, in generale, si affermava che l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa spetta all'ente impositore in quanto, in tale modello rituale, egli riveste il ruolo di attore in senso sostanziale.

Sebbene la lite sia instaurata dal contribuente/ricorrente, il ruolo di attore in senso sostanziale è rivestito dall'Ufficio, siccome è quest'ultimo che, in sede di verifica, vanta la maggiore pretesa fiscale. Tale posizione è destinata a riflettersi nel processo. Quanto esposto vale, secondo l'impostazione tradizionale, per il caso in cui oggetto del giudizio sia un "diritto" dell'Ufficio. Ne consegue la regola opposta quando l'oggetto sia un preteso diritto del contribuente.

Fondamentalmente, si afferma che ciò accadrebbe quando si tratti di azioni di rimborso (crediti del contribuente).

² Quando, con espressione abituale si dice che "Tizio ha assolto il suo onere della prova" (cioè il fatto è provato), insomma, non si sta applicando la regola sull'onere della prova, che presuppone l'esatto opposto.

Ma, secondo la giurisprudenza tradizionale, costituirebbero “diritti del contribuente”, i cui fatti costitutivi vanno provati da lui, anche, ad esempio, le deduzioni, detrazioni e simili. Spetterebbe al contribuente, in questa prospettiva, la prova della inerenza.

Ciò veniva raccordato dalla giurisprudenza alla regola civilistica secondo cui la parte che eccepisce l'inefficacia dei fatti costitutivi della pretesa attorea, ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda (art. 2697, comma 2, c.c.).

Detto altrimenti, secondo la giurisprudenza formatasi prima della riforma di cui alla legge 130/2022, l'ente impositore doveva ricercare, nella fase amministrativa, le prove della evasione fiscale attuata mediante occultamento di proventi o simulazione o esagerazione di costi,³ dovendo, invece, il contribuente fornire la prova del suo diritto al rimborso o la applicazione di regimi speciali e favorevoli (tali ritenendosi agevolazioni ed esenzioni).

In giudizio, invece, per quanto attine alla regola di **decisione del caso dubbio**, la stessa giurisprudenza costruiva un sistema alquanto articolato, distinto a seconda del tipo di evasione accertata.

In esito a tali doverose indagini, infatti, si riteneva che l'Agenzia delle entrate potesse accertare i **proventi occulti** solo positivamente provandone la percezione, mentre, per disconoscere i **costi o le detrazioni non spettanti**, sarebbe stato sufficiente raccogliere qualcosa di meno, non la piena prova, ma ragionevoli motivi per dubitare del diritto alla deduzione (c.d. **onere di contestazione argomentata**), dovendosi a quel punto attivare il contribuente.⁴

³ In effetti, a parte l'ipotesi in cui non si versi quanto dichiarato o si ottengano dei rimborsi o crediti ingiustificati, si evade dichiarando meno del dovuto. E, per dichiarare di meno, quando si tassano redditi o valore aggiunto, o si nascondono proventi (ricavi, compensi, plusvalenze, corrispettivi, ecc.), o si fingono (o si aumentano fittiziamente o illegalmente) i “costi” da dedurre (attraverso costi fittizi, costi gonfiati, costi non inerenti, o la detrazione di iva per operazioni inesistenti in tutto o in parte o non inerenti, e simili). Il pizzaiolo Tizio, aspirante evasore, può non emettere gli scontrini, oppure fingere di comprare la farina a un prezzo maggiorato, o dedurre dal reddito le spese sostenute per andare in vacanza, ecc.

⁴ In questo caso si introduceva un onere di contestazione argomentata della Agenzia che, una volta assolto, onera il contribuente. Ovvero, per dirlo in un altro modo, un onere del contribuente ma solo dopo una contestazione fondata su almeno qualche indizio.

Attivazione del contribuente sempre e comunque necessaria, invece, per ottenere **rimborsi e regimi favorevoli**.

In sostanza, venivano previste tre regole diverse, per la prova, rispettivamente di:

- a) proventi nascosti (onere della prova della Agenzia);
- b) costi e detrazioni non spettanti (onere di contestazione argomentata all'Agenzia, e poi onere al contribuente):
- c) rimborsi o regimi favorevoli (direttamente onere della prova al contribuente).

Con la introduzione del comma 5 *bis* dell'art. 7 del d. Lgs. 546/1992 la situazione parrebbe mutare nel senso di permanere l'onere di attivazione esclusiva del contribuente solo per la prova del rimborso, negli altri casi dovendosi sempre dar torto alla Agenzia delle Entrate, in caso di mancata prova. Parrebbe, pertanto, mutata la regola per quanto attiene detrazioni e deduzioni, nonché regimi favorevoli speciali, da provarsi dall'Agenzia.

Si tratta di riforma la cui portata resta da valutare alla luce della elaborazione giurisprudenziale che verrà.

II. 3. La legge 130/2022.

Tale costruzione, da un lato, appariva piuttosto malferma sul piano sistematico, come si vedrà oltre (è senza dubbio errato sostenere che il “ricavo” sia il fatto costitutivo del debito fiscale e il “costo” un fatto modificativo: il fatto costitutivo è, infatti ed evidentemente, il reddito), ma appare ora anche messa in grave crisi dal testo dell'art. 7, comma 5 *bis*, del D.Lgs. 546/1992 introdotto nel 2022.

Con esso infatti si è introdotta una **disciplina generale per la materia tributaria dell'onere della prova, speciale rispetto a quella stabilita per il diritto civile dall'art. 2697 c.c.**e ritenuta applicabile dalla giurisprudenza.

Esso infatti **attribuisce in via generale all'ente impositore l'onere di provare la pretesa in giudizio ed impone al giudice l'annullamento ove una prova sufficiente manchi**, eccettuando il solo caso del rimborso (ove l'onere permane al contribuente).

La dizione della disposizione appare chiara e innovativa e tale da porsi in rotta di collisione frontale, sul piano sistematico, con i pregressi orientamenti della giurisprudenza, che, come si vedrà, affermavano la sussistenza dell'onere del contribuente per tutte le

riprese fiscali fondate su rettifica degli elementi negativi (es. difetto di inerenza, esistenza, competenza, ecc., ai fini di deduzioni o detrazioni). Anzi, a rigore, la disposizione pare sovvertire la giurisprudenza anche per quanto riguarda la prova di esenzioni e agevolazioni o regimi speciali: essa in via assolutamente generale afferma che spetta all'ente impositore la prova della pretesa fiscale avanzata nell'atto (senza distinzioni di fondamento), eccettuando le sole ipotesi di rimborso.

II. 4. Norma di immediata applicazione?

Posta questa premessa, assume notevole importanza pratica la questione di diritto intertemporale. L'art. 8 della legge non prevede una disciplina transitoria (quale quella espressa del comma 3 secondo cui la riforma si applica ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della suindicata legge 16 settembre 2022, in altre fattispecie).

L'opinione maggioritaria è allora che tale disposizione, concernendo il diritto processuale e non quello sostanziale, si applichi ai processi in corso secondo il principio *tempus regit actum*: la norma disciplina la prova in giudizio e, quindi, secondo questo ragionamento, si applica alle attività processuali (e quindi la valutazione delle prove) da compiersi dopo il 16 settembre 2022.

Ciò per vero determina qualche criticità. In effetti, un rovesciamento dell'onere della prova è una modifica idonea a sovvertire la prevedibile strategia delle parti in modo assai incisivo: è del tutto fisiologico che l'ente impositore ricerchi durante l'istruttoria amministrativa le prove rispetto ai fatti che sa di essere onerato di provare, non altri. La soluzione sistematicamente più corretta sarebbe pertanto quella che preveda che la nuova regola si applichi solo alle istruttorie non compiute (e quindi ancora integrabili). La soluzione legislativa appare allora disallineata. In questi limiti potrebbe apparire giustificata, se si tiene ferma la premessa della immediata applicazione, come correttivo per la sorpresa imprevedibile cui va incontro l'ente impositore, la possibilità di fornire solo in giudizio la prova del fatto imponibile, integrando l'istruttoria amministrativa, integrazione processuale che invece si rilevava sopra essere del tutto contraria ai principi nella generalità dei casi.

Diversamente, potrebbe forse mettersi in dubbio, sul piano più generale, la portata del principio della immediata applicazione delle regole processuali. Ciò, domandandosi se esso non dovrebbe applicarsi solo alle regole sullo svolgimento del procedimento (c.d. *litis ordinatio*) e non alle regole sulla decisione (*litis decisio*). In effetti, la soluzione diversa presenta dei potenziali rischi di lesione del diritto di difesa (e, meglio ancora, azione in giudizio), giacché la parte si vede messa nella necessità di fornire, nel procedimento successivo, una prova in un momento successivo a quello in cui sarebbe stato più semplice preconstituirla. Lo spunto per queste considerazioni viene ancora una volta dalla dottrina classica, da Granelli, *Le presunzioni nell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1981, 1652; v. anche Sacco, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto. Onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, 419. Un possibile aggancio si trova anche nella giurisprudenza UE: La Commissione UE ebbe modo di denunciare, ai sensi dell'art. 169 del Trattato, lo Stato italiano alla Corte Giust. UE, per il fatto che esso, con l'art. 19, d.l. 30 settembre 1982, n. 688 (l. 27 novembre 1982, n. 873), sarebbe venuto meno agli obblighi comunitari, condizionando la possibilità di rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario a un regime irragionevolmente vessatorio, anche per il fatto di prevedere *retroattivamente* la necessità di mezzi di prova non imposti nel momento in cui sarebbe stato possibile preconstituirli. Tale profilo della questione non venne, tuttavia, esaminato dalla Corte Giust., solo perché assorbito dagli altri motivi del ricorso (Corte Giustizia CE, 24 marzo 1988, causa 104/86, in *Raccolta*, 1988, 1799).

Detto altrimenti, le regole sulla prova e sull'onere potrebbero ritenersi condividere le stesse esigenze delle regole sostanziali (quantomeno nel senso che la parte dovrebbe essere messa nelle condizioni di non dover recuperare *dopo* delle prove che non erano necessarie al momento dei fatti sostanziali), per arrivare alla conclusione che non si possa modificare il regime probatorio in giudizio di fatti già verificatisi (o di procedimenti amministrativi e istruttorie amministrative già concluse). Nel caso del processo tributario, ove l'ente impositore recupera le prove durante la fase amministrativa, in effetti potrebbe parere equo non considerare applicabili le modifiche ai regimi probatori (in senso lato, comprensibili della regola sull'onere) dopo che la fase amministrativa si è conclusa.