



EVENTI FORMATIVI PER I NEO-GIUDICI TRIBUTARI

GLI ATTI IMPUGNABILI E L'ISTRUTTORIA

Piattaforma TEAMS giovedì 4 marzo 2021

Relatore:

dott. Emilio Iannello

Consigliere della Corte Suprema di Cassazione

Componente della C.T.P. di Messina

Sommario

I. Tipologie di atti impugnabili	2
1. <i>Premessa</i>	2
2. <i>L'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992. Atti autonomamente impugnabili e atti impugnabili in via differita</i>	3
3. <i>Impugnazione dell'atto presupposto non notificato unitamente all'atto consequenziale notificato</i>	5
4. <i>Interpretazione estensiva degli atti autonomamente impugnabili</i>	7
5. <i>Casistica</i>	8
6. <i>L'estratto di ruolo</i>	10
6.1. <i>Impugnabilità del ruolo per prescrizione successiva del credito tributario?</i>	12
7. <i>Atti ad impugnazione facoltativa</i>	13
II. Termini di impugnazione in relazione alle diverse tipologie	14
1. <i>Il termine (perentorio) di sessanta giorni per proporre ricorso</i>	14
2. <i>(Segue): calcolo del termine; proroga e sospensione</i>	15
3. <i>Decorrenza del termine</i>	16
4. <i>Decorrenza del termine del ricorso avverso iscrizione di ipoteca</i>	18
5. <i>Onere della prova della tempestività del ricorso</i>	19
6. <i>Termini per proporre ricorso contro il rifiuto tacito (cd. silenzio-rifiuto) di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti</i>	20
III. L'onere della prova; le presunzioni e la prova contraria; prove ammissibili	22
1. <i>L'onere della prova</i>	22
2. <i>Principio di non contestazione</i>	23
3. <i>I poteri istruttori delle commissioni tributarie</i>	24
4. <i>Le prove escluse</i>	26
5. <i>Le prove ammissibili: A) Le presunzioni: definizione e tipologia</i>	27
5.1. <i>Presunzioni semplici</i>	28
5.1.1. <i>Casistica</i>	29
A) <i>Parametri - Studi di settore</i>	29
B) <i>Comportamenti antieconomici</i>	29
C) <i>Distribuzione di utili ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa</i>	30
D) <i>Accertamento analitico-induttivo</i>	30
E) <i>Imputazione alla società dei conti dei soci</i>	30
5.2. <i>Presunzioni supersemplici</i>	31
5.3. <i>Presunzioni legali</i>	32
6. <i>(Segue): B) Le prove documentali</i>	34
7. <i>(Segue): C) La confessione</i>	36
8. <i>(Segue): D) il giudicato penale</i>	37

I. Tipologie di atti impugnabili

1. Premessa.

Oggetto e, al contempo, limite e unico modo di ingaggio della giurisdizione tributaria è l'impugnazione di **un atto** che attenga a tributi.

Se è vero che la giurisdizione tributaria è divenuta una giurisdizione a carattere generale dopo l'entrata in vigore dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ⁽¹⁾, è anche vero che il processo può essere iniziato soltanto impugnando (con ricorso) un atto amministrativo di natura tributaria ⁽²⁾: deve sempre esserci da parte della amministrazione una manifestazione di volontà (eventualmente anche tacita, nei casi in cui sia previsto il silenzio-rigetto) che possa essere contestata dal contribuente.

In assenza di tale manifestazione di volontà espressa o tacita non sussiste infatti l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio *ex art. 100 cod. proc. civ.*.

¹ Art. 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Codice del processo tributario), come modificato dall'art. 12, comma 2, legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successivamente dall'art. 3-bis, comma 1, lettere a) e b), d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 e dall'art. 9, comma 1, lett. a) d. lgs. 24 settembre 2015, n. 156

(Oggetto della giurisdizione tributaria).

1. *Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni [sempre che derivino dalla violazione di disposizioni aventi natura tributaria: C. Cost. 14 maggio 2008, n. 130] nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.*

2. *Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie (...) attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.*

3. *Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.*

² Fondamentale, per delimitare l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, è la qualificazione della prestazione pubblica oggetto della controversia come tributo. A riguardo, la Corte Costituzionale ha più volte evidenziato che, al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali, occorre che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. La stessa Corte ha precisato, inoltre, che la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, comma 2, Cost., deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, con la conseguenza che l'attribuzione alla stessa di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di «tributaria» data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte Cost. n. 64/2008).

Per contro non ha rilievo quale sia la situazione soggettiva lesa. Appartiene alla giurisdizione tributaria l'impugnazione di uno degli atti impugnabili indipendentemente dal fatto che esso leda diritti soggettivi o interessi legittimi ⁽³⁾.

L'atto impugnato peraltro assume ruolo centrale anche ai fini della competenza territoriale, la quale, a norma dell'art. 4 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, appartiene alla commissione tributaria provinciale ove ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato ⁽⁴⁾.

I regolamenti e gli atti amministrativi generali non sono impugnabili davanti alla commissione tributaria (sono impugnabili invece davanti al TAR).

Tuttavia se un loro vizio si riflette su un atto impugnato è possibile chiederne alla commissione la disapplicazione.

2. L'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992. Atti autonomamente impugnabili e atti impugnabili in via differita.

Norma fondamentale ai fini della individuazione degli atti impugnabili è l'art. 19 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale, nel testo attualmente vigente ⁽⁵⁾ è del seguente tenore:

Art. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

³ v. KOSTNER, Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?, in Riv. Trim. Dir. Trib. 2016, fasc. 4; TESAURO, Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria, in Giust. trib., 2007, p. 9 ss.; ID., Manuale del processo tributario, p. 19 ss.; BASILAVECCHIA, Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario, in Boll. trib., 1990, p. 806 ss.. In giurisprudenza v. Cass. Sez. U. 24/02/1987, n. 1948 la quale ha affermato, in motivazione: «è inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di tale posizione rispetto all'atto in questione - se, cioè, si configuri un interesse legittimo (come sostiene la società) o un diritto soggettivo - giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, di conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere tout court affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, che - come questa Corte ha di recente precisato - è anche giurisdizione di annullamento dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria (v. sent. n. 2085 del 1985)».

⁴ A meno che, tenuto conto dei principi affermati dalla sentenza della Corte Cost. n. 44/2016, la riscossione riguardi tributi degli enti locali, nel qual caso ai fini della determinazione del giudice tributario competente si ha riguardo alla sede dell'ente locale impositore (Cass. n. 28064 del 31/10/2019).

⁵ Al testo originario sono state apportate nel tempo solo due rilevanti modifiche: la prima con l'art. 35, comma 26-*quinquies* d.l. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha introdotto le lettere *e-bis* e *e-ter*; la seconda, con l'art. 22, comma 1, d. lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha introdotto il comma *h-bis*, applicabile, ai sensi dell'art. 25, comma 1, del medesimo d. lgs. n. 49 del 2020, «alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il patrimonio, relativi al periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2018 e ai successivi periodi d'imposta».

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni ⁽⁶⁾;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni ⁽⁷⁾;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

⁶ Le controversie aventi ad oggetto il provvedimento di iscrizione di ipoteca su immobili, cui l'Amministrazione finanziaria può ricorrere in sede di riscossione delle imposte sul reddito, ai sensi dell'art. 77 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, appartengono alla giurisdizione del giudice tributario in ragione della natura tributaria dei crediti garantiti dall'ipoteca, senza che possa avere rilievo la destinazione dei beni a fondo patrimoniale» (Cass. sez. un. n. 641 del 2015; Cass. sez. un. n. 5286 del 2009). In tal senso da ultimo anche Cass. Sez. U. n. 10773 del 2019, ove è anche rimarcato che «l'art. 19 d.lgs. n. 546, individuando tassativamente gli atti impugnabili, delimita inevitabilmente il perimetro della giurisdizione fiscale, salva la verifica, anche sotto il profilo della ragionevolezza costituzionale, del rispetto dell'oggetto della giurisdizione erariale, i cui confini sono fissati dall'art. 2 d.lgs. n. 546 cit.». Nello stesso senso v. anche Cass. n. 23703 del 24/09/2019. In termini opposti sembra invece da ultimo essersi espressa Cass. n. 26099 del 17/11/2020, secondo la quale «la norma di cui all'art. 19, comma 1, lett. e-bis, d. lgs 546/92, a seguito della modifica dovuta all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26 quinquies, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, prevede che l'iscrizione dell'ipoteca è inclusa tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, indipendentemente dalla natura del credito del quale costituisce garanzia. Le controversie aventi ad oggetto l'impugnazione del provvedimento d'iscrizione di ipoteca sugli immobili sono devolute alla giurisdizione del giudice ordinario solo se promosse in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26-quinquies, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, dato che non si può attribuire carattere interpretativo all'art. 35, comma 26 quinquies cit., che ha ampliato la categoria degli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie (Cass. n. 13190 del 11/06/2014)». «La giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie in ordine ai ricorsi proposti contro l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 d.p.r. 602/73 sussiste nel caso in cui siano prospettati vizi propri dell'iscrizione ipotecaria».

⁷ V. Cass. n. 23703 del 2019, citata nella nota precedente.

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.⁽⁸⁾

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

La prima distinzione che emerge dalla disposizione, e in particolare dal comma 3, è quella tra *atti autonomamente impugnabili* e *atti impugnabili in via differita*.

Atti autonomamente impugnabili sono quelli elencati nel primo comma.

Gli atti lesivi non compresi in detto elenco, né ad essi riconducibili in via di interpretazione estensiva (v. *infra*, § 4), sono impugnabili insieme con il primo atto successivo compreso nello (o riconducibile allo) elenco.

3. Impugnazione dell'atto presupposto non notificato unitamente all'atto consequenziale notificato.

A norma del comma 3 gli atti autonomamente impugnabili possono a loro volta, in certo senso, diventare atti impugnabili in via differita nel caso in cui ne venga omessa la notificazione.

L'interpretazione di tale disposizione — frutto di un affrettato compromesso redazionale dopo che la Commissione parlamentare, chiamata ad esprimere il parere sul progetto di decreto legislativo per la riforma del processo tributario, ne aveva

⁸ Tra questi una menzione particolare meritano gli artt. 16 e 23 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in tema di sanzioni per le violazioni di norme tributarie gli artt. 16, 18 e 23, i quali rendono impugnabili, dinanzi alle Commissioni tributarie, gli atti mediante i quali avviene la contestazione di una violazione, laddove non siano presentate deduzioni difensive; gli atti mediante i quali è realizzata la compensazione tra debiti per sanzioni e crediti per imposte oggetto di rimborso; gli atti con cui si procede alla sospensione dei rimborsi, ove questi dipendano dalla notifica di provvedimenti sanzionatori ovvero di atti di contestazione di violazioni.

Atto impugnabile perché riconducibile a tale categoria residuale è anche ritenuto il provvedimento di della sospensione della procedura di rimborso del credito IVA (Cass. n. 19755 del 28/08/2013; n. 22952 del 26/09/2018), con l'avvertenza che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente alleggi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva, e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare, preliminarmente, i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, e solo se ne riconosca la fondatezza, può procedere all'accertamento del diritto di credito vantato dal contribuente;

modificato il testo originario e definita «infelicissima» da autorevole dottrina ⁽⁹⁾ — aveva suscitato perplessità e contrasti.

L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 era stato infatti in dottrina ritenuto in contraddizione con il principio per cui l'omessa notifica dell'atto presupposto costituisce «vizio proprio» di quello successivo, non potendosi considerare questo un surrogato del provvedimento che necessariamente lo precede il quale, diverso per funzione e disciplina, dovrebbe rappresentarne il titolo.

In effetti nella formulazione che fu sottoposta all'esame parlamentare, quel che oggi è il terzo comma del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, si limitava a prevedere la non autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli indicati dal comma 1, stabilendo anche che ognuno di tali atti potesse essere impugnato «solo per vizi propri o per la mancata notificazione degli atti autonomamente impugnabili che per legge avrebbero dovuto precederli».

L'abbandono di tale formulazione in favore di quella poi definitivamente approvata era dunque sembrato voler significare la smentita di quel principio (mancata notifica dell'atto presupposto come vizio proprio di quello successivo non notificato).

L'interpretazione invalsa è però ben diversa e non solo fa salvo quel principio ma attribuisce alla norma un significato ancora più ampio e tutto sommato armonico con la restante disciplina.

È stato infatti affermato — e il principio può dirsi ormai consolidato — che, da un lato, il «vizio procedurale» rappresentato dalla mancata notifica dell'atto presupposto è ancora più rilevante di un mero «vizio proprio dell'atto», perché determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria, la cui correttezza richiede il rispetto dell'ordinato progredire delle notificazioni degli atti, aventi diverse specifiche funzioni, destinati a portare tale pretesa a conoscenza del contribuente ed a consentirgli la difesa, sicché l'omessa notificazione di un atto presupposto comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato; dall'altro, la disposizione non impone di impugnare cumulativamente l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione, ma offre la scelta se impugnare il solo atto notificato facendo valere esclusivamente quel vizio procedurale, ai fini dell'annullamento di esso (cui potrà seguire la rinnovazione della procedura se l'Amministrazione finanziaria sia ancora in termini), oppure anche l'atto presupposto

⁹ C. GLENDI, Impugnazione dell'atto presupposto non notificato cumulativamente all'atto consequenziale ritualmente notificato (commento a C.T.P. Basilicata n. 36 del 02/03/2000), in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2001, p. 353

non notificato, contestando alla radice il debito tributario ivi affermato, ai fini di una pronuncia sul rapporto ⁽¹⁰⁾.

In tale secondo caso la scelta del contribuente (di impugnare nel merito anche l'atto presupposto) comporta la sanatoria, *ex art. 156 cod. proc. civ.*, del vizio della sequenza procedimentale rappresentato dalla mancata notifica dell'atto presupposto ⁽¹¹⁾.

Ai fini dell'impugnazione dell'atto «a valle» facendo valere la mancata notifica dell'atto «a monte» o, su scelta del contribuente ricorrente, deducendo i vizi di merito dell'atto a monte, è ovviamente necessario che l'Amministrazione ometta di dare la prova della notifica dell'atto-presupposto.

4. Interpretazione estensiva degli atti autonomamente impugnabili..

Il carattere tassativo ⁽¹²⁾ della elencazione contenuta nel comma 1 dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 si trae espressamente dal primo inciso del comma 3, che esclude la autonoma impugnabilità degli «*atti diversi da quelli indicati*».

Tale previsione non esclude però che sia possibile una interpretazione estensiva delle singole categorie di atti autonomamente impugnabili.

Tale possibilità è ormai pacificamente ammessa nella giurisprudenza della Suprema Corte ⁽¹³⁾, secondo la quale «**il detto "catalogo" degli atti impugnabili è suscettibile**

¹⁰ Cass. Sez. U. n. 16412 del 25/07/2007 in *Riv. Dir. Trib.* 2007 fasc. 10 pag. 967 con nota di INGRAO, L'omessa notifica dell'"atto presupposto" tra vizio del procedimento e vizio proprio dell'"atto consequenziale". V. anche, *conf.*, e *pluribus*, Cass. Sez. U. n. 2798 del 08/02/2006; n. 7649 del 31/03/2006; n. 476 del 11/01/2008; n. 15310 del 30/06/2009; n. 13082 del 15/06/2011; n. 21220 del 28/11/2012; n. 14991 del 15/07/2020.

¹¹ Cfr. Cass. Sez. U. 05/10/2004, n. 19854 e successiva giurisprudenza conforme, tra cui Cass. 12/05/2011, n. 10445 e, da ultimo, Cass. n. 19145 del 28/09/2016

¹² V., per tutti, TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2016, p. 1036 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 56 ss. In giurisprudenza, v., *ex multis*, Cass., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26833. *Contra* (se pur con qualche riserva), BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 85 ss.; INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2005, p. 940 ss.; ID., *Riflessioni sulla rilevanza dell'avviso di pagamento che precede la riscossione dell'Iva e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione*, in *Dir. prat.*, n. 2, 2006, II, p. 379 ss.; ID., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 1075 ss.; GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 785 ss.; ID., *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 8-9, 2012, p. 657 ss.; DOMINICI, *Il processo tributario*, in AA.VV., *Lezioni di diritto tributario*, a cura di Marongiu-Marcheselli, Torino, 2013, p. 164.

¹³ Occorre avvertire che fino ai primi anni 2000 l'orientamento della S.C. era rigorosamente attestato nel senso di negare l'impugnabilità degli atti non compresi nell'elenco di cui all'art. 19. Ad esempio, la Cassazione aveva negato l'impugnabilità: degli avvisi bonari [Cass. civ., 11 febbraio 2005, n. 2829], dell'invito al pagamento prodromico all'iscrizione a ruolo dell'iva [Cass. civ., 18 aprile 2008, n. 10179], dell'invito al pagamento notificato dal Comune prima dell'iscrizione a ruolo [Cass. civ., 6 dicembre 2004, n. 22869], dell'invito a fornire dati e notizie in ordine alle annotazioni nei conti bancari [Cass. civ., 18 aprile 2003, n. 6232].

di interpretazione estensiva, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001».

In particolare, è stata riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso «**tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992:** sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, *ex art. 100 cod. proc. civ.*, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) ⁽¹⁴⁾.

5. Casistica.

Il nuovo indirizzo ha consentito l'ammissibilità dell'impugnazione:

dell'invito al pagamento ⁽¹⁵⁾;

dell'invito bonario di riscossione ⁽¹⁶⁾;

delle fatture emesse per la riscossione della tassa rifiuti ⁽¹⁷⁾;

del bollettino di c/c postale per il pagamento dell'imposta sulla pubblicità ¹⁸;

A seguito della novella dell'art. 2, D. Lgs. 546/92 [ad opera della L. 448/2001], la Cassazione, ha progressivamente maturato un diverso orientamento, che si è concretamente delineato negli anni tra il 2007 ed il 2012: dalla generalizzazione della giurisdizione tributaria a tutti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, ha dedotto l'ampliamento degli atti impugnabili ogni qualvolta il contribuente ritenesse di contestare la pretesa manifestata dall'Amministrazione finanziaria.

¹⁴ Il principio è affermato in questi termini per la prima volta con nettezza da Cass. n. 08/10/2007, n. 21045 la quale tuttavia dà conto con ampio *excursus*, dei diversi precedenti che già segnalavano l'emergere di un approccio sostanzialista alla questione. Tra le innumerevoli successive pronunce conformi v. Cass. Sez. un., n. 10672 del 2009, nonché Cass. nn. 27385 del 2008; 4513 del 2009; 285 e 14373 del 2010; 8033, 10987 e 16100 del 2011; n. 17010 del 2012; n. 24916 del 2013; n. 11929 del 2014; n. 13963 del 2017; n. 3775 del 2018.

¹⁵ Cass. 08/10/2007, n. 21045 in tema di Tosap

¹⁶ Cass. Sez. U. 24/07/2007, n. 16293

¹⁷ Cass. 09/08/2007, n. 17526; 31/10/2018, n. 27805

¹⁸ Cass. 17/12/2010, n. 25591

delle comunicazioni di irregolarità *ex art. 36-bis*, comma 3, d.P.R. 633/1972 ⁽¹⁹⁾;

del preavviso di fermo amministrativo emesso *ex art. 86* del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari ⁽²⁰⁾;

del diniego del direttore regionale delle entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi dell'*art. 37-bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973 ⁽²¹⁾;

del provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione ⁽²²⁾;

degli atti di recupero dei crediti di imposta indebitamente utilizzati in compensazione di cui all'*art. 1*, comma 421, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (c.d. finanziaria del 2005) ⁽²³⁾

della comunicazione della revoca della sospensione della procedura di riscossione ⁽²⁴⁾;

del provvedimento di cancellazione (o rifiuto di iscrizione) dall'anagrafe delle "Onlus" prevista dall'*art. 11* del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ⁽²⁵⁾

del provvedimento di rigetto di istanza di rateizzazione di «carico tributario» ⁽²⁶⁾;

degli atti, in materia doganale o di accise, con valore impositivo emessi nel rispetto del procedimento *ex art. 9*, comma 1, d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 ⁽²⁷⁾;

dell'avviso di presa in carico di cui all'*art. 29* d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 ⁽²⁸⁾.

Alla luce del medesimo principio e dei limiti che da esso derivano, sono invece ritenuti non autonomamente impugnabili:

il processo verbale di constatazione ⁽²⁹⁾;

¹⁹ Cass. 28/11/2014, n. 25297

²⁰ Cass. Sez. U. 11/05/2009, n. 10672; Id. n. 11087 del 07/05/2010; Id. n. 20931 del 12/10/2011 (in *Giust. Civ.* 2012, I, p. 350, con nota di S. ZIINO; Cass. 30/10/2018, n. 27601;

²¹ Cass. 05/10/2012, n. 17010; 15/02/2018, n. 3775; 21/01/2020 n. 1230.

²² Cass. Sez. U. 26/03/1999, n. 185; Id. 18/05/2000, n. 361

²³ Cass. 29/07/2015, n. 16006; 05/04/2011, n. 7817; 02/03/2009, n. 4968. In dottrina, v. TESAURO, Manuale del processo tributario, p. 68 ss.

²⁴ Cass. 12/01/2010, n. 285; 22/07/2011, n. 16100

²⁵ Cass. Sez. U. 27/01/2010, n. 1625

²⁶ Cass. Sez. U. 14/03/2011, n. 5928

²⁷ Cass. 12/01/2012, n. 254

²⁸ Al riguardo non constano pronunce, sulla specifica questione, della Suprema Corte. La questione è controversa nella giurisprudenza di merito: a favore della autonoma impugnabilità v. *ex aliis* C.T.P. Roma n. 10588 del 16/12/2020; C.T.P. Napoli n. 5187 del 07/07/2020; C.T.P. Messina n. 5767/19 del 08/11/2019; C.T.R. Campania n. 5097 del 07/06/2019; C.T.P. Milano n. 3387/18 del 20/07/2018; C.T.P. Roma n. 2575/18 del 30/01/2018; C.T.P. Napoli n. 10600 del 15/06/2017; per l'inammissibilità v. *ex aliis* C.T.P. Napoli n. 9824 del 22/12/2020; Id. n. 9526 del 16/12/2020; Id. n. 6510 del 13/04/2016; C.T.P. Reggio Emilia n. 214/15 del 12/05/2015

²⁹ Cass. 21/10/2020, n. 22891; 20/01/2004, n. 787; 30/10/2002, n. 15305.

l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi ⁽³⁰⁾;

la nota dell'Agenzia delle entrate che, a riscontro di una precedente comunicazione del contribuente, afferma che tra le parti non è intervenuto alcun atto di accertamento con adesione ⁽³¹⁾.

6. L'estratto di ruolo.

Menzione a parte merita l'impugnabilità dell'estratto di ruolo.

Sul tema, di frequente prospettata nel contenzioso avanti le commissioni tributarie, in passato in prevalenza orientate a negare l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, sono come noto intervenute le Sezioni Unite della Suprema Corte nel 2015 ⁽³²⁾.

Con tale pronuncia il Supremo Collegio ha anzitutto puntualizzato che l'estratto di ruolo è un documento non previsto da alcuna disposizione di legge, un elaborato informatico creato dal concessionario della riscossione a richiesta dell'interessato,

³⁰ Cass. 15/04/2016, n. 7511; 14/12/2016, n. 25673; 19/01/2018, n. 1311; 28/05/2020, n. 10153. In dottrina, si ritiene ammesso il ricorso avverso il diniego espresso di annullamento in autotutela, in quanto rappresenta un nuovo atto impositivo. Al contrario, nel caso in cui l'atto costituisca la conferma del precedente provvedimento esso non potrà essere impugnato. Ciò vale anche nel caso di accoglimento parziale dell'istanza di autotutela (e, dunque, di parziale conferma dell'atto impositivo), in quanto in tale ipotesi – come recentemente rilevato «(...) non vi è alcuna innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (...)»: così TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 81, nota 109. In particolare, il ricorso contro il diniego di autotutela è possibile solo quando l'impugnazione viene proposta avverso un atto differente dal precedente provvedimento, in conseguenza di una nuova fase istruttoria e per motivi (vizi propri del diniego espresso) diversi da quelli proponibili avverso l'atto precedente confermato: v., sul punto, ancora TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 81, nota 109; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., p. 17 ss.; ID., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., p. 9 ss. In giurisprudenza, v., recentemente, Cass., sez. VI, ord., 2 dicembre 2014, n. 25524; Id., 8 luglio 2015, n. 1424; Id., 20 novembre 2015, n. 23765, tutte in Banca dati fisconline. Discorso differente deve, invece, essere condotto con riferimento al silenzio, che faccia seguito all'istanza di autotutela. In questa ipotesi, il silenzio non è impugnabile autonomamente dal momento che non è riconducibile a nessuno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992. Pertanto, il silenzio formatosi potrà essere impugnato in via differita assieme al successivo atto lesivo notificato al contribuente, per censure riferibili al silenzio e non all'atto impositivo. V., ancora, TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pp. 81-82

³¹ Cass. 06/06/2018, n. 14574 (in motivazione), sulla base del rilievo che «la prova dell'avvenuta definizione concordata della pretesa tributaria è costituita dall'atto scritto di accertamento con adesione, in possesso del Fisco e del contribuente, il cui contenuto è tipizzato dall'art. 7 della l. n. 218 del 1997»

³² Cass. Sez. U. 02/10/2015, n. 19704 in Corr. Trib. 2015, p. 4377 con nota di BRUZZONE, *Le SS.UU. ammettono l'impugnazione di cartella e/o ruolo sulla base dell'"estratto di ruolo"*; Riv. Dir. Trib. 2016, fasc. 4, parte II, p. 168, con nota di CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*; Giur. It. 2016, p. 1983, con nota di CANÈ, *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*; Riv. Giur. Trib. 2016, fasc. 1, p. 40, con nota di CERIONI, *La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quella di accertamento dell'obbligazione tributaria*

contenente unicamente gli «elementi» di un atto impositivo e non una pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo l'esattore carente del relativo potere), ed è pertanto, in quanto tale, non impugnabile sia perché trattasi di atto non rientrante nel novero degli atti impugnabili ai sensi dell'art.19 del d.lgs. 546/92 sia perché trattasi di atto per il cui annullamento il debitore manca di interesse (ex art. 100 c.p.c.) non avendo alcun senso l'eliminazione di esso dal mondo giuridico, senza incidere su quanto in esso rappresentato ⁽³³⁾.

Ciò premesso le Sezioni unite hanno tuttavia anche evidenziato che le cose stanno diversamente qualora l'impugnazione investa l'estratto di ruolo per il suo contenuto, ossia in riferimento agli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati e cioè il ruolo e la cartella, nell'ipotesi in cui questi non siano mai stati notificati.

In tal caso sussiste infatti l'interesse ad agire e sussiste anche la possibilità di farlo non ostandovi — si afferma in detta pronuncia — «l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

È evidente che presupposto indefettibile dell'impugnazione del ruolo è la mancata notifica della cartella, essendo comunque l'amministrazione resistente a dovere dimostrare il contrario ⁽³⁴⁾.

È altrettanto evidente peraltro che la mancata impugnazione di un atto tipico che presuppone le cartelle (quale l'intimazione di pagamento) non potrebbe essere recuperata attraverso l'impugnazione dell'estratto di ruolo ⁽³⁵⁾.

³³ In linea con la sentenza delle Sezioni Unite, v. Cass. n.22184 del 22/09/2017; Cass. n. 6610 del 15/03/2013

³⁴ Nello stesso senso v. successivamente, Cass n. 11439 del 01/06/2016; Cass. n. 20611 del 12/10/2016

³⁵ Cass. n. 31240 del 29/11/2019 ha in tal senso affermato che «in presenza di un'intimazione di pagamento regolarmente notificata e non opposta nei termini di legge, è inammissibile l'impugnazione di un estratto di ruolo successivamente conseguito, rivolta a far valere l'invalidità dell'intimazione per l'omessa notifica delle prodromiche cartelle di pagamento, in quanto l'estratto di ruolo non è un atto autonomamente impugnabile, non contenendo qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta». È appena il caso di rimarcare che tale arresto non si pone in contrasto con il principio affermato dalle sezioni unite nel 2015, essendo esso volto solo a ribadire la perentorietà dei termini di impugnazione degli atti lesivi della sfera giuridica del contribuente, non a sottrarre spazi al suo diritto di difesa. Nel caso esaminato di corretta notificazione di una intimazione di pagamento, la tutela contro la presupposta cartella di pagamento (non notificata) non poteva essere recuperata che attraverso l'impugnazione della detta intimazione.

6.1. Impugnabilità del ruolo per prescrizione successiva del credito tributario?

Da segnalare che, dichiaratamente muovendo «nel solco» dell'arresto di Cass. Sez. U. n. 19704 del 2015, alcune recenti pronunce della Suprema Corte sono giunte a riconoscere «l'interesse del contribuente ad esperire, attraverso l'impugnazione del ruolo, azione di accertamento negativo della pretesa dell'amministrazione facendo valere la prescrizione del credito maturata dopo la notifica della cartella» ⁽³⁶⁾.

Tale estensione dei principi affermati da Cass. Sez. U. n. 19704 del 2015 non è condivisa da altre pronunce della corte di legittimità: secondo le quali «l'impugnazione diretta del ruolo esattoriale, da parte del debitore che chieda procedersi ad un accertamento negativo del credito dell'Amministrazione in esso risultante, è inammissibile per difetto di interesse, sempre che le cartelle esattoriali siano state regolarmente notificate, non prospettandosi tale accertamento come unico strumento volto ad eliminare la pretesa impositiva della Amministrazione, alla quale, invece, il debitore può rivolgersi in via amministrativa, domandando l'eliminazione del credito in autotutela mediante il cd. sgravio» ⁽³⁷⁾.

Sia consentito notare che tale ultimo rilievo dovrebbe apparire in effetti tanto più valido ove si tratti di crediti tributari, a meno di non voler sovvertire il dogma della struttura impugnatoria del processo tributario. Il ruolo, infatti, è bensì un atto impugnabile (art. 19, comma 1, lett. d), ma solo per vizi propri. E la prescrizione successiva alla iscrizione a ruolo non è un vizio proprio, né della cartella, né del ruolo, ma semmai dell'atto (tipico, autonomamente impugnabile) successivo. Che nell'ipotesi di cui si tratta non c'è.

Occorre peraltro domandarsi: accogliendo il ricorso per tale motivo che si fa? Si annulla il ruolo? Ovviamente no. La cartella? Nemmeno. Si dovrebbe dichiarare che il credito tributario si è prescritto, con pronuncia di mero accertamento ⁽³⁸⁾. Il richiamo a Cass. Sez. U. n. 19704 del 2015 non sembra però che autorizzi un tale approdo, dai riflessi sistematici dirimpenti, dal momento che tale importante arresto utilizza bensì argomenti che giustificano e avallano un accesso alla giustizia tributaria non condizionato alla notifica di un atto tipico, ma sul presupposto che si tratti pur sempre di giudizio impugnatorio (della cartella precedente non notificata).

³⁶ Cass. 18/02/2020, n. 3990; cui *adde*, ivi citate, Cass. 11/01/2018, n. 418; 30/01/2018, n. 2301; 06/12/2017, nn. 29174, 29177, 29179. Si tratta di ordinanze emesse tutte dalla Sesta Sezione della Suprema Corte e, segnatamente, le prime due dalla Sottosezione Tributaria, le altre dalla Sottosezione Lavoro

³⁷ Cass. Civ. Sez. 3, 13/10/2016, n. 20618; Id. 10/11/2016, n. 22946; Id. 09/03/2017, n. 6034; Cass. Sez. 6 – L, 25/02/2019, n. 5446; Id. 07/03/2019, n. 6723; Id. 22/07/2020, n. 15604

³⁸ Ed infatti di pronuncia di «accertamento negativo» parla Cass. n. 3990 del 2020

7. Atti ad impugnazione facoltativa

L'interpretazione estensiva dell'elenco (tassativo) di atti impugnabili di cui al comma 1 dell'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992 ha l'effetto di creare una terza categoria di atti (intermedia tra quelli *autonomamente impugnabili* e quelli *non autonomamente impugnabili*): quella degli *atti ad impugnazione facoltativa*, la quale si connota per alcune importanti peculiarità che finiscono per l'attribuirle un distinto profilo dogmatico.

La previsione della impugnabilità di atti formalmente diversi da quelli comporta, infatti, i seguenti corollari, chiaramente evidenziati dalla elaborazione giurisprudenziale:

— trattandosi di mera facoltà d'impugnazione, il suo mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento;

— in particolare la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 ⁽³⁹⁾;

— per converso l'impugnazione facoltativa di atto prodromico non esclude la necessità di impugnare il susseguente atto autoritativo tipico, onde evitare la sua definitività ⁽⁴⁰⁾.



³⁹ V. *ex plurimis*, Cass 08/10/2007, n. 21045; 25/02/2009, n. 4513; 15/06/2010, n. 14373; 11/05/2012, n. 7344; 11/02/2015, n. 2616; 18/07/2016, n. 14675; 30/05/2017, n. 13584; 02/11/2018, n. 26129; 17/11/2020, n. 26093

⁴⁰ V. Cass. 11/05/2012, n. 7344, in motivazione.

II. Termini di impugnazione in relazione alle diverse tipologie

1. Il termine (perentorio) di sessanta giorni per proporre ricorso.

Ai sensi dell'art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 «il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo».

Si tratta di termine perentorio, la cui inosservanza (rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio) comporta la inammissibilità del ricorso.

Trova applicazione tuttavia l'art. 153, comma secondo, cod. proc. civ. (introdotto dall'art. 45, comma 19, legge 18 giugno 2009, n. 69), a mente del quale «la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma».

Se, dunque, il giudice ritiene che la mancata presentazione nei termini del ricorso sia scusabile ovvero non imputabile alla parte, può rimettere in termini il ricorrente ⁽⁴¹⁾.

Da segnalare, in particolare, in tale direzione, che la Corte di cassazione ritiene tempestiva l'impugnazione di un contribuente che faccia ricorso al giudice tributario oltre i 60 giorni previsti dalla norma in esame ma entro il più ampio termine che sia eventualmente erroneamente indicato nell'atto impositivo.

Ciò in quanto la clausola d'impugnazione, obbligatoriamente inserita in ogni atto impositivo ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, produce l'effetto di far gravare interamente sull'autorità amministrativa le conseguenze del rischio di errore delle informazioni in essa contenute, attuandosi in tal modo la tutela dell'affidamento del contribuente, ai sensi dell'art. 10 della predetta legge. Ne consegue che l'adesione del destinatario anche ad una sola delle informazioni contenute nella clausola in questione (quale, in particolare, quella relativa al termine per impugnare) è sufficiente a giustificare la rimessione in termini ai fini dell'impugnazione, anche quando il contribuente sia riuscito autonomamente a rettificare l'errore incidente su altre informazioni ⁽⁴²⁾

⁴¹ Cass. 02/07/2010, n. 15811

⁴² V., *ex plurimis*, Cass. 13/10/2020, n. 22040; 16/03/2018, n. 6517; 09/01/2018, n. 301; 27/09/2011, n. 19675; 30/09/2011, n. 20024; 05/05/2010, n. 10822; 22/09/2006, n. 20532; v. altresì, in termini generali, Cass. Sez. U. 24/04/2019, n. 11219)

2 (Segue): calcolo del termine; proroga e sospensione.

I sessanta giorni vanno computati secondo quanto previsto dal dettato normativo dell'art. 2963 cod. civ. e dell'art. 155 cod. proc. civ.; quindi i sessanta giorni si conteggiano escludendo il *dies a quo*, cioè il giorno iniziale, ossia quello in cui si è ricevuto la notifica dell'atto, ma si deve comprendere il *dies ad quem*, cioè il giorno finale.

Se l'ultimo giorno del termine è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno successivo non festivo. Il sabato, in seguito alla modifica dell'art. 155 c.p.c. è stato parificato ad un giorno festivo.

Anche al processo tributario si applica, come noto, durante il periodo feriale, la sospensione dei termini processuali disposta all'art. 1 legge 7 ottobre 1969, n. 742. Anche il termine per proporre ricorso è quindi soggetto alla sospensione feriale di 31 giorni compresa tra il 1° ed il 31 agosto⁽⁴³⁾.

Ai sensi dell'art. 40, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992, «se uno degli eventi» (che, a processo avviato, ne determinerebbero l'interruzione) «di cui al comma 1, lettera a)» (ossia venir meno, per morte o altre cause, o perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o cessazione di tale rappresentanza) «si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742».

Qualora sia avviata procedura di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi della relativa procedura, sterilizza il termine d'impugnazione per novanta giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, secondo un meccanismo non dissimile dal silenzio rifiuto, cui va ricondotto l'inutile spirare del termine dalla presentazione dell'istanza, senza che l'Ufficio abbia risposto⁽⁴⁴⁾.

Ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione previsti dall'art. 6, comma 3, del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, sono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale,

⁴³ Come noto l'art. 1 legge n. 742 del 1969 è stato modificato dal comma 1 dell'art. 16, D.L. 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 novembre 2014, n. 162, con effetto dall'anno 2015 (art. 16, comma 3, d.l. cit.). Precedentemente la sospensione per il periodo feriale era di 46 giorni (dal 1° agosto al 15 settembre).

⁴⁴ Xass. n. 15401 del 21/06/2017; Cass. n. 13172 del 16/05/2019, in *Bollettino Tributario d'Informazione* 2019, fasc. 11, p. 890 con nota di AZZONI, Brevi riflessioni sull'istanza di accertamento con adesione del contribuente e sulla sospensione del termine per l'impugnazione

con la conseguenza che durante detto periodo è sospeso il termine per proporre l'istanza di accertamento con adesione ⁽⁴⁵⁾

Viceversa la presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato ⁽⁴⁶⁾.

3. Decorrenza del termine.

Il termine di sessanta giorni decorre, secondo il chiaro disposto dell'art. 21, «dalla data di notificazione dell'atto impugnato».

A norma dell'art. 7, comma 2, legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto del contribuente*), «gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

La giurisprudenza della Suprema Corte ha da tempo chiarito al riguardo che la mancanza o l'erroneità di tali indicazioni nell'atto impugnabile non determina la nullità insanabile dell'atto (non comminata da alcuna specifica norma), ma la mancata insorgenza di preclusioni processuali.

Ne deriva che, così come l'erronea indicazione del termine consentirà alla parte di riferirsi a detto termine, ove più ampio di quello di legge, la mancata indicazione del termine avrà l'effetto di non far decorrere il termine per impugnare ⁽⁴⁷⁾.

Occorre a questo punto chiarire che, secondo orientamento consolidato, in tema di atti d'imposizione tributaria, **la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto,**

⁴⁵ Cass. n. 5039 del 21/02/2019

⁴⁶ Cass. n. 1965 del 26/01/2018

⁴⁷ V. *ex multis* Cass. 29/12/2010, n. 26265

quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio ⁽⁴⁸⁾. Con la conseguenza che la mancata notificazione rimane irrilevante se l'atto è impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo ⁽⁴⁹⁾.

Problema diverso è se però la «**piena conoscenza dell'atto**», acquisita altrimenti che non attraverso la notificazione, ove provata dall'amministrazione, oltre ad escludere la decadenza del potere impositivo se intervenuta entro lo scadere del relativo termine, possa anche comportare l'inammissibilità del ricorso se proposto oltre sessanta giorni dopo di essa.

Al quesito la S.C. aveva dato risposta positiva in un paio di occasioni ⁽⁵⁰⁾, suscitando critiche della dottrina ⁽⁵¹⁾, invero giustificate se si considera il chiaro tenore letterale dell'art. 21, comma 1, d. lgs. cit. che identifica la data di decorrenza del termine con quella della «notifica» dell'atto.

Le Sezioni Unite della S.C., nell'arresto che già sopra si è ricordato (cap. I, § 6) in tema di impugnabilità dell'estratto di ruolo, hanno però fatto opportuna chiarezza sul punto evidenziando che «la natura recettizia degli atti tributari rende inapplicabile l'istituto della "piena conoscenza" ai fini del decorso del termine di impugnazione, essendo l'inammissibilità dell'utilizzo di strumenti alternativi o surrogatori al fine di provocare *aliunde* l'effetto di conoscenza una delle più rilevanti conseguenze connesse alla natura recettizia dell'atto, onde l'omessa comunicazione, nei modi di legge, del provvedimento recettizio (nella specie l'atto tributario) comporta il mancato decorso dei termini di impugnativa e impedisce che l'atto diventi inoppugnabile, con pregiudizio per la stabilità dei relativi effetti» ⁽⁵²⁾

Ne consegue che «l'ammissibilità di una tutela "anticipata" non comporta l'onere bensì solo la *facoltà* dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a conoscenza (eventualmente attraverso un atto "atipico", in quanto ad esempio

⁴⁸ V. da ultimo Cass. n. 21071 del 24/08/2018; conf. Cass. n. 8374 del 24/04/2015;

⁴⁹ Cass. n. 654 del 15/01/2014; n. 2272 del 31/01/2011; n. 10445 del 12/05/2011

⁵⁰ Cass. 27/02/2009, n. 4760, con nota di FUCILE; Cass. 09/06/2010, n. 13852

⁵¹ FUCILE, La "piena conoscenza" dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di cassazione (commento a Cass. n. 4760 del 2009), in Riv. Dir. Trib. 2010 fasc. 12 parte 2 p. 723; INGRAO, Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile, in Rass. Trib. 2005, p. 1721; BASILAVECCHIA, La "piena conoscenza" dell'atto impositivo, in Riv. Giur. Trib. 2005, p. 15. Critico anche CHINDEMI, Notifiche nel processo tributario, Altalex Editore 2012, p. 14 ss

⁵² Cass. Sez. U. n. 19704 del 2015, in motivazione, pagg. 13-14.

non manifestato in forma "autoritativa" oppure privo delle indicazioni previste dal secondo comma dell'articolo 19 citato)»⁽⁵³⁾.

In piena coerenza con tale principio è stato successivamente affermato che «l'acquisizione da parte del contribuente di una copia dell'estratto di ruolo riportante l'indicazione di avvenuta iscrizione a ruolo di quanto poi trasfuso nella relativa cartella di pagamento, avente il valore di una mera informazione di un fatto verificatosi, non può assurgere a prova della piena conoscenza dell'atto impositivo impugnabile, ai fini della decorrenza del termine di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 21, potendo legittimare al più l'impugnazione, peraltro facoltativa, del solo estratto di ruolo»⁽⁵⁴⁾.

Non sintonico appare invece il principio — pure rinvenibile nella successiva giurisprudenza di legittimità — secondo cui l'impugnazione dell'estratto ruolo è soggetta al termine decadenziale di sessanta giorni decorrente dal giorno in cui di esso si è avuta conoscenza: principio affermato sul rilievo che è ininfluenza che si tratti di impugnazione facoltativa e che, ovviamente, non si tratti di atto soggetto a notifica né di per sé impugnabile, ma solo di veicolo di conoscenza dell'iscrizione a ruolo e della cartella non notificata⁽⁵⁵⁾.

4. Decorrenza del termine del ricorso avverso iscrizione di ipoteca.

L'articolo 19, lett. e- *bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 include l'iscrizione di ipoteca su immobili, di cui all'articolo 77 d.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, tra gli atti impugnabili. Il concessionario deve effettuare la comunicazione dell'iscrizione ipotecaria a norma dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto del contribuente*), secondo cui l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e dell'articolo 17 della legge 212/2000, secondo cui le disposizioni della legge stessa si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari di organi diretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi di qualunque natura.

Secondo la S.C., «il termine di 60 giorni previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 per proporre impugnazione non può che decorrere dalla comunicazione dell'iscrizione di ipoteca sia perché lo prevede la norma stessa sia in quanto la conoscenza certa della data da cui decorre il termine per il gravame risponde ai principi di certezza dei rapporti giuridici e di buona amministrazione. Diversamente opinando,

⁵³ Cass. Sez. U. n. 19704 del 2015, in motivazione, pag. 14

⁵⁴ Cass. n. 22507 del 09/09/2019 in Boll. Trib. Inf. 2019, p. 1727, con nota di CARNIMEO, L'istanza di sgravio di una cartella di pagamento non è un atto dal quale si possa desumere la "piena conoscenza" della stessa

⁵⁵ Cass. n. 27799 del 31/10/2018, in motivazione.

invero, il concessionario si troverebbe a non avere mai certezza della inoppugnabilità dell'iscrizione ipotecaria. Ne consegue che solo nel caso in cui la comunicazione non abbia avuto luogo il contribuente ha facoltà di proporre ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca nel momento in cui ne abbia avuto effettiva conoscenza»⁽⁵⁶⁾.

È stato peraltro precisato che essendo stata inserita l'iscrizione dell'ipoteca tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie dall'art. 35, comma 26-*quinquies*, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, norma innovativa e non interpretativa, il termine per la proposizione del ricorso avverso un avviso di iscrizione, precedentemente notificato al contribuente, decorre dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della succitata norma⁽⁵⁷⁾.

5. Onere della prova della tempestività del ricorso.

Nel processo tributario, ove la parte resistente contesti la tempestività del ricorso, è onere del contribuente allegare l'atto impugnato con la prova della data di avvenuta notifica, dalla quale decorre il termine per la proposizione del ricorso, essendo dalla notifica dell'atto ricavabile la prova della tempestiva introduzione del giudizio, il cui onere grava sul predetto⁽⁵⁸⁾.

La prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente deve essere fornita contestualmente a detta costituzione, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento⁽⁵⁹⁾.

Se l'esattezza teorica del principio è incontestabile, va tuttavia rilevato che il diritto tributario presenta qualche caratteristica peculiare che richiede attenzione e prudenza nella sua applicazione pratica.

Infatti negli altri sistemi processuali (civile, penale, amministrativo, contabile) le notifiche procedono a mezzo ufficiale giudiziario o altro soggetto abilitato — onde la relata di notifica viene redatta (art. 148, c. 1, c.p.c.) in calce non solo all'originale, ma anche alla copia notificata — o a mezzo p.e.c. — onde il notificante dispone delle ricevute di spedizione e di accettazione del messaggio e il destinatario del messaggio ricevuto e dei suoi allegati e, quindi, è in condizione di dare prova della data della notifica.

⁵⁶ Cass. 28/10/2016, n. 21852

⁵⁷ Cass. 18/12/2014, n. 26833; 06/12/2016, n. 24884

⁵⁸ Cfr. Cass. n. 10209 del 27/04/2018, che fa salvo il caso che si tratti di notifica nulla, ipotesi nella quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare il momento nel quale il ricorrente ha avuto effettiva conoscenza del predetto atto; v. anche Cass. n. 25107 del 10/11/2020

⁵⁹ Cass. n. 15182 del 11/06/2018

Tale situazione non ricorre, invece, quando l'atto tributario venga notificato a mezzo posta direttamente dall'amministrazione. In questo caso il contribuente non dispone della relata di notifica ma, al più, di una busta, non sempre timbrata o con timbro leggibile (il timbro peraltro attesta la data di arrivo all'ufficio incaricato della distribuzione, non quella della consegna) e, quindi, è impossibilitato a fornire la prova in questione. Si pensi in particolare agli atti impositivi degli enti locali o alle fatture TIA.

Richiedere in tali casi, sempre e comunque, la prova della data del perfezionamento della notifica dell'atto impositivo potrebbe significare subordinare l'accesso al processo da parte del contribuente ad una *probatio diabolica*.

Un approccio realistico dovrebbe pertanto indurre a seguire i seguenti criteri di discernimento:

- a) se la tardività risulta dagli atti di causa deve essere rilevata d'ufficio (cioè anche in assenza di eccezione) con conseguente declaratoria di inammissibilità del ricorso;
- b) se non vi è prova della data della notifica ma non viene sollevata l'eccezione di tardività deve procedersi senz'altro alla trattazione della causa;
- c) se la tardività viene eccepita in forma generica ed esplorativa (senza, cioè, alcun supporto documentale) l'eccezione deve essere rigettata.

6. Termini per proporre ricorso contro il rifiuto tacito (cd. silenzio-rifiuto) di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992, «Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art.19, comma 1, lett. g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

Prima di tutto va dunque verificato che la domanda di restituzione sia stata proposta nei termini stabiliti da ciascuna legge d'imposta:

- per le imposte sui redditi, entro quarantotto mesi, *ex art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973*;
- per l'imposta di registro entro tre anni, *ex art. 77 d.P.R. n. 131 del 1986*;

per l'Iva, in mancanza di un termine «proprio», entro due anni dal pagamento ⁽⁶⁰⁾.

Oltre a tali termini «legali» va considerato, se posteriore, come termine iniziale, il giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione del tributo (e accessori), ad esempio il perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza ⁽⁶¹⁾.

Una volta verificato tale presupposto, il ricorso avverso il rifiuto tacito di restituzione (di tributi, sanzioni, interessi ed altri oneri) dovrà rispettare un:

- termine iniziale dato che deve essere proposto dopo che siano decorsi 90 giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione;
- termine finale, dato che dovrà essere presentato entro i termini di prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta o, in assenza, entro il termine di prescrizione ordinaria (decennale).



⁶⁰ Cass. n. 20573 del 31/07/2019; n. 21674 del 23/10/2015

⁶¹ Cass., 10/03/2008, n. 6331; cfr. anche Circ. Ag. Entr. 4/5/2010, n. 23/E

III. L'onere della prova; le presunzioni e la prova contraria; prove ammissibili

1. L'onere della prova.

L'attività di valutazione nel merito del giudice tributario trova fondamento e limite, da un lato, nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che devono connotare la giurisdizione tributaria.

Il processo tributario, come si è ripetuto, ha struttura *impugnatoria* (ma funzione anche di *merito*, non potendo il giudice limitarsi, in caso di accoglimento totale o parziale del ricorso, ad annullare l'atto ma dovendo anche pronunciare sul merito del rapporto tributario).

Con il ricorso il contribuente mette dunque in discussione la legittimità e la fondatezza nel merito dell'atto impositivo, il che pone la parte opposta, ossia l'amministrazione resistente, a dover provare sia l'una che l'altra.

Anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 cod. civ. (*onus probandi incumbit ei qui dicit*).

In applicazione di essa, l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa; il contribuente (convenuto in senso sostanziale) deve (allegare e) provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697, comma secondo, c.c.), e dunque l'esistenza di fatti che riducono o elidono l'imponibile o l'imposta.

Quanto all'onere gravante sull'amministrazione, lo stesso non può ritenersi assolto dalla mera motivazione dell'atto impositivo, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi (un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui) non opera nei confronti del giudice ordinario⁽⁶²⁾.

In proposito, la giurisprudenza di legittimità è univoca nel **distinguere l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo dalla prova dei fatti posti a fondamento dello stesso**: l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali la pretesa si regge, «diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere.

Ed infatti la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, ha la funzione di delimitare l'ambito delle

⁶² V. *ex multis* Cass. n. 955 del 20/01/2016; n. 1946 del 10/02/2012; n. 13665 del 05/11/2001; n. 2990 del 23/05/1979.

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 invece al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed 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 allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo» (63).

2. Principio di non contestazione

Anche nel processo tributario trovano applicazione il principio di disponibilità della prova e quello, ad esso connesso, di non contestazione, entrambi espressi all'art. 115, comma primo, cod. proc. civ. («Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti ..., nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita»): seppure al netto della specificità dettata dalla non disponibilità dei diritti controversi nel processo *de quo*.

Con riguardo in particolare al principio di non contestazione la S.C. ha tuttavia precisato quanto segue:

— in primo luogo la non contestazione concerne esclusivamente il piano probatorio, comportando l'effetto dell'acquisizione al processo del fatto non contestato, sempre che il giudice non sia in grado di escluderne l'esistenza in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo;

— il principio inoltre trova un limite strutturale insito nel fatto che l'avviso di accertamento (o di rettifica) non è l'atto introduttivo del processo quanto piuttosto l'oggetto (immediato), per lo meno nei casi in cui venga in questione la pretesa fiscale in esso riportata, sicché la cognizione del giudice è limitata dai profili che siano stati contestati col ricorso;

— anche laddove, in base all'art. 23 d.lgs. n. 546 del 1992, l'attenzione sia rivolta alle difese dell'amministrazione pubblica resistente, e si intenda sottolineare che la parte resistente deve all'atto della costituzione in giudizio esporre «le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente», indicando «le prove di cui intende valersi» e proponendo «altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio», non per questo può trascurarsi che l'amministrazione fonda

⁶³ V. *ex multis* Cass. n. 29878 del 30/12/2020; Cass. n. 955 del 2016, cit.; n. 9810 del 07/05/2014.

la pretesa su un atto preesistente al processo, nel quale i fatti costitutivi sono stati già allegati in modo ovviamente difforme da quanto dal contribuente ritenuto;

— ne consegue che **l'onere di completezza della linea di difesa, che in concreto si desume dal suddetto art. 23, per quanto interpretato in coerenza col principio di non contestazione oggi desumibile dall'art. 115 c.p.c., non può essere considerato come base per affermare esistente, in capo all'amministrazione, un onere aggiuntivo di allegazione rispetto a quanto già dedotto nell'atto impositivo;**

— la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente non equivale ad ammissione delle affermazioni che tali motivi sostanziano, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio impositore, qualora le questioni da quello dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, le diverse argomentazioni difensive da opporre alle domande subordinate avversarie ⁽⁶⁴⁾.

3. I poteri istruttori delle commissioni tributarie.

L'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992 (rubricato «Poteri delle commissioni tributarie») così dispone nei primi due commi:

«1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

«2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni».

Nella sua originaria formulazione l'art. 7 contemplava anche un terzo comma, a tenore del quale «è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia»). Tale comma è stato abrogato dal d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248.

In sintesi dunque il giudice tributario può, di sua iniziativa:

⁶⁴ V. *ex multis* Cass. n. 19806 del 23/07/2019; n. 25679 del 14/12/2016; n. 9732 del 12/05/2016; n. 2196 del 06/02/2015; n. 13834 del 18/06/2014; n. 7789 del 03/04/2006

- a) disporre accessi e ispezioni;
- b) richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
- c) richiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato;
- d) disporre lo svolgimento di una consulenza tecnica.

Tali poteri vanno però coordinati con le già viste regole di riparto dell'onere probatorio e con il principio di disponibilità delle prove, da osservarsi, come s'è detto, anche nel processo tributario, oltre che con quello di terzietà del giudice (art. 111 Cost.).

Al riguardo la S.C. ha fissato i seguenti principi:

— innanzitutto l'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, e dunque anche nell'ora abrogato terzo comma, dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce solamente un potere istruttorio in **funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva**, degli elementi di giudizio ⁽⁶⁵⁾; tale potere, pertanto, può essere esercitato **soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza**, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia ⁽⁶⁶⁾ e sempre che la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi ⁽⁶⁷⁾;

— in secondo luogo i poteri in questione non sono arbitrari ma discrezionali ed il loro esercizio, così come il loro mancato esercizio, deve essere adeguatamente motivato ⁽⁶⁸⁾.

È stato inoltre precisato che la Guardia di finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte del giudice di una richiesta di documenti *ex art. 213 c.p.c.*, atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa ⁽⁶⁹⁾.

⁶⁵ Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 15/01/2007

⁶⁶ Cfr. Cass. n. 24464 del 17/11/2006; n. 14960 del 22/06/2010

⁶⁷ V. Cass. n. 955 del 2016, cit., che in applicazione di detto principio, la S.C. ha ritenuto che il giudice tributario non potesse esercitare il potere di acquisizione d'ufficio di un processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di rettifica; analogamente, Cass. n. 10401 del 2018; n. 25563 del 2017; n. 7078 del 2010; n. 10970 del 2007

⁶⁸ v. Cass. n. 673 del 2007, cit.

⁶⁹ Cass. n. 11432 del 2019

4. Le prove escluse

L'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 sancisce, insieme con il divieto del giuramento, anche quello della prova testimoniale.

Tuttavia, come più volte ribadito dalla Corte di cassazione, tale divieto si riferisce alla testimonianza da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali **elementi indiziari** che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice.

Il valore indiziaro delle dichiarazioni extraprocessuali di terzi opera, peraltro, anche a favore del contribuente, essendo funzionale al pieno dispiegamento dei principi del giusto processo *ex art. 6 CEDU*, ratificata e resa esecutiva dalla l. n. 848 del 1955 ⁽⁷⁰⁾.

Altra ipotesi di esclusione riguarda la prova documentale nel caso previsto dall'art. 32, comma quarto, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 («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»).

Analogha previsione è contenuta, in tema di IVA, nell'art. 52, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 a mente del quale «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».

La S.C. ha al riguardo chiarito, con ferma giurisprudenza, che l'inutilizzabilità della produzione in sede contenziosa dei documenti non esibiti in risposta agli inviti si determina solo in presenza del peculiare presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale alla esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza ⁽⁷¹⁾.

⁷⁰ Sez. 6-5, n. 06616/2018, Napolitano, Rv. 647324-01

⁷¹ V. *ex multis* Cass. n. 7011 del 21/03/2018

La preclusione non opera se il contribuente dimostra di non aver potuto adempiere alle richieste per causa a lui non imputabile, né se comunque l'Ufficio già dispone *ex se* della documentazione e possa determinarsi in ragione del loro contenuto senza che sia necessario alcun chiarimento da parte del contribuente ⁽⁷²⁾.

Più in generale è stato inoltre affermato che «in tema di imposte sui redditi, la dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti, specificamente richiestigli dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo **solo ove sia non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa**, così integrando un sostanziale rifiuto di esibizione diretto ad impedire l'ispezione documentale, poiché l'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, a cui rinvia l'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto di difesa del contribuente e da non obbligare lo stesso a pagamenti non dovuti, sicché non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile» ⁽⁷³⁾

5. Le prove ammissibili: A) Le presunzioni: definizione e tipologia

Nel processo tributario assume spesso fondamentale rilevanza la prova per presunzioni, definite dall'art. 2727 c.c. come «le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato».

Nel primo caso (conseguenze che la legge trae ...) si parla di *presunzioni legali* le quali si distinguono in presunzioni assolute, anche dette *juris et de jure*, che non ammettono alcuna prova contraria, e relative, *juris tantum*, che determinano l'inversione degli oneri probatori senza tuttavia escludere la prova contraria (art. 2728 cod. civ.).

Nel secondo caso (conseguenze che il giudice trae ...) si parla di *presunzioni semplici*, le quali, per poter fondare il convincimento del giudice, devono essere «gravi, precise e concordanti» (art. 2729 cod. civ.).

La prova critica o indiziaria non è una prova dimezzata (né è un mero argomento di prova) ma è prova in senso pieno, poiché il fatto secondario deve essere dimostrato attraverso gli ordinari mezzi di prova e, soltanto in seguito, il giudice effettuerà un

⁷² Cass. n. 19569 del 24/07/2018

⁷³ Cass. n. 20731 del 01/08/2019; n. 8539 del 11/04/2014

ragionamento mediante il quale potrà dichiarare l'esistenza o l'inesistenza del fatto primario e rilevante ai fini della decisione.

5.1. Presunzioni semplici

A norma dell'art. 2729 cod. civ. «le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice [c.p.c. 116], il quale non deve ammettere che presunzioni **gravi, precise e concordanti**. / Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni».

Va subito chiarito che tale ultimo limite non si applica nel contenzioso tributario, nel quale la prova per testi, per legge, come s'è detto, non è ammessa.

Quanto ai presupposti richiesti dal primo comma va detto che la gravità allude ad un concetto logico, generale o speciale (cioè rispondente a principi di logica in genere oppure a principi di una qualche logica particolare, per esempio di natura scientifica o propria di una qualche *lex artis*), che esprime la necessità che la presunzione si fondi su un ragionamento probabilistico, per cui dato un fatto A noto è probabile che si sia verificato il fatto B (non è condivisibile, invece, l'idea che vorrebbe sotteso alla "gravità" che l'inferenza presuntiva sia "certa").

La precisione esprime l'idea che l'inferenza probabilistica conduca alla conoscenza del fatto ignoto con un grado di probabilità che si indirizzi solo verso il fatto B e non lasci spazio, sempre al livello della probabilità, ad un indirizzarsi in senso diverso, cioè anche verso un altro o altri fatti.

La concordanza esprime — almeno secondo l'opinione preferibile — un requisito del ragionamento presuntivo, che non lo concerne in modo assoluto, cioè di per sé considerato, come invece gli altri due elementi, bensì in modo relativo, cioè nel quadro della possibile sussistenza di altri elementi probatori considerati, volendo esprimere l'idea che, in tanto la presunzione è ammissibile, in quanto indirizzi alla conoscenza del fatto in modo concordante con altri elementi probatori, che, peraltro, possono essere o meno anche altri ragionamenti presuntivi ⁽⁷⁴⁾

Ne deriva che anche un solo indizio può giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso, ovvero dotato di alta valenza inferenziale ⁽⁷⁵⁾.

⁷⁴ V. Cass. Sez. U. 24/01/2018, n. 1785, in motivazione.

⁷⁵ Cfr. Cass. n. 3276 del 12/02/2018; n. 9884 del 08/07/2002; n. 12438 del 28/05/2007 in Dir. Prat. Trib. 2008 fasc. 1 parte 2 p. 4, con nota di MARCHESELLI, Presunzioni a catena e probabilità: la Corte di Cassazione tra miti e paradossi della prova tributaria.

5.1.1. Casistica.

A) Parametri - Studi di settore

Campo principe di applicazione della prova presuntiva è quello degli accertamenti fondati sugli *studi di settore* (art. 62-*sexies*, comma 3, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) o sui c.d. *parametri* (art. 3, comma 181, legge 28 dicembre 1998, n. 549).

Secondo principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, 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⁽⁷⁶⁾.

B) Comportamenti antieconomici

Una presunzione molto spesso utilizzata, nella pratica accertativa, è quella basata sulla *antieconomicità* dei costi portati in deduzione dal contribuente nella dichiarazione. Infatti, è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni

⁷⁶ Cass., Sez. U, 18/12/2009, n. 26635 e succ. conf.

dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità ⁽⁷⁷⁾.

C) Distribuzione di utili ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa

Altra presunzione ricorrente a fondamento dell'attività di accertamento è quella della distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa.

Secondo principio costantemente affermato nella giurisprudenza di legittimità, infatti, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione, ai soci, degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente nemmeno la eventuale mera deduzione del profilo per cui l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili ⁽⁷⁸⁾.

D) Accertamento analitico-induttivo

La prova presuntiva è espressamente richiamata quale fondamento dell'accertamento c.d. analitico-induttivo dall'art. 39, comma 1, lett. *d*), ultimo periodo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente del quale «l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».

In tal caso si presuppone, comunque, una complessiva attendibilità della contabilità e l'accertamento su base presuntiva (induttivo, per l'appunto) si concreterà soltanto nella rettifica di singoli componenti reddituali (ancorché eventualmente di grande rilievo, come nel caso in cui venga rettificato induttivamente l'ammontare dei ricavi).

E) Imputazione alla società dei conti dei soci.

Secondo la giurisprudenza di legittimità gli Uffici nell'accertamento del reddito societario possono utilizzare ai fini di prova anche i dati dei conti correnti dei soci.

Tuttavia, per poterlo fare, devono sussistere degli elementi indiziari chiari ed evidenti che permettano di affermare la correlazione (o riferibilità) delle movimentazioni ad operazioni societarie ⁽⁷⁹⁾.

⁷⁷ V. *ex multis* Cass. n. 25257 del 25/10/2017; n. 14941 del 14/06/2013.

⁷⁸ V. *e pluribus* Cass. n. 7894 del 20/04/2016; n. 17928 del 18/10/2012; n. 18640 dell'08/07/2008.

⁷⁹ Cass. n. 33596 del 18/12/2019.

Riferimenti normativi sono al riguardo rappresentati dall'art. 51, comma 2 n. 2 del d.P.R. n. 633 del 72 e dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 che al punto 7, prevede che gli Uffici possono «richiedere, previa autorizzazione ... alle banche ... dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria».

Con riferimento alle società di persone elemento indiziario sufficiente è stata ritenuta la stessa qualifica di soci, in quanto implicante «un legame talmente stretto da realizzare una sostanziale identità di soggetti, tale da giustificare automaticamente, salvo prova contraria, l'utilizzazione dei dati raccolti. Una volta accertata, anche tramite presunzioni, la riferibilità dei conti correnti dei terzi alla società, operano, senza alcuna limitazione, i criteri, anche di natura presuntiva, stabiliti per tale modalità di accertamento»⁽⁸⁰⁾.

5.2. Presunzioni supersemplici.

Il diritto tributario conosce ipotesi in cui la prova presuntiva è ammessa anche in assenza di detti requisiti della gravità, precisione e concordanza degli indizi.

Si parla in tal caso di *presunzioni supersemplici*.

Tali presunzioni possono fondare l'accertamento dell'ufficio impositore:

A) nel caso, previsto dal comma secondo dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973, in cui la contabilità risulta complessivamente inattendibile e, in particolare, quando:

i) il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

ii) dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

iii) le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate mediante verbale di ispezione ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;

⁸⁰ Cass. n. n. 20118 del 30/07/2018.

iv) il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o a esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario;

B) nel caso di accertamento *d'ufficio* (art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973), cui l'Ufficio procede nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle.

In tutti tali casi l'ufficio determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di **avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza**.

Disposizione analoga, in tema di IVA, è contenuta nell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, le presunzioni «supersemplici» sono ammesse nei limiti della «ragionevolezza». Non sono ammesse le presunzioni arbitrarie, imprecise e contraddittorie ⁽⁸¹⁾.

La distinzione dalle presunzioni semplici è, dunque, di tipo quantitativo e non qualitativo: approssimazione maggiore ma pur sempre ragionevole.

5.3. Presunzioni legali.

Il diritto tributario è ricco di ipotesi in cui il rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto e la sua valenza probabilistica sono predeterminati per legge.

Classico esempio di presunzione legale (*iuris tantum*) è quella dettata **dall'art. 32, comma 1, num. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, il quale impone di considerare ricavi sia i prelevamenti, sia i versamenti su conto corrente, salvo che il contribuente non provi che questi ultimi sono stati registrati in contabilità e che i primi sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili ⁽⁸²⁾.

Tale principio trova limitata deroga nei confronti dei **lavoratori autonomi**, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 6 ottobre 2014, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., l'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a, n. 1, legge 30 dicembre 2004, n. 311, limitatamente alle parole «o compensi».

⁸¹ Cass. 08/03/2000, n. 2605; 21/06/2002, n. 9099.

⁸² V. *ex multis* Cass. 24/07/2012, n. 13035; 30/11/2011, n. 25502.

Con l'inserimento di tale inciso ad opera della citata disposizione novellatrice, l'ambito operativo della presunzione relativa ai prelievi bancari posta dall'art. 32, comma 1, n. 2, originariamente limitato unicamente agli imprenditori, era stato esteso ai lavoratori autonomi. Proprio tale estensione è stata giudicata dalla Corte delle leggi lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, «essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito».

Al di fuori di detta ipotesi e sempre secondo quanto affermato dalla S.C. con riferimento all'acquisizione dei movimenti di conto corrente bancario, debbono essere considerati ricavi sia le operazioni attive che quelle passive, senza che si debba procedere alla deduzione presuntiva di oneri e costi deducibili, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili ⁽⁸³⁾.

Anche l'**accertamento sintetico e il c.d. redditometro** sono metodi di accertamento fondato su una presunzione legale (relativa): quella dettata dagli artt. 38, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600 del 1973, a mente dei quali:

«4. L'ufficio ... può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

«5. La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale, sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.

«6. La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi e' ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato».

⁸³ V. Cass. n. 5418 del 03/03/2017; n. 27125 del 28/12/2016; n. 15565 del 27/07/2016; n. 16896 del 24/07/2014; n. 14675 del 23/06/2006.

In materia di Iva, **si presumono (*iuris tantum*) ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni**. Il contribuente ha l'onere di dimostrare che i beni sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti, o consegnati a terzi in lavorazione, deposito o altro titolo non traslativo della proprietà. I beni che si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se il contribuente non dimostra di averli ricevuti in base ad un titolo non traslativo della proprietà (art. 2, comma 3, d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441) ⁽⁸⁴⁾

Altra presunzione legale (relativa) è quella di **sottrazione a tassazione delle attività finanziarie detenute in paesi a fiscalità privilegiata e non dichiarate** (art. 12, comma 2, d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102: **contrasto ai c.d. *paradisi fiscali***) ⁽⁸⁵⁾.

La S.C. ha chiarito che, proprio in ragione dell'introduzione in materia di una presunzione legale la norma ha carattere sostanziale (non procedimentale) e non può pertanto essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1° luglio 2009) ⁽⁸⁶⁾.

6. (Segue): B) Le prove documentali

Oltre che sulle presunzioni il processo tributario è essenzialmente basato sull'esame di documenti.

L'efficacia probatoria di tali mezzi di prova postula che non vi siano contestazioni circa la loro autenticità.

Al riguardo va segnalato che in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del c.p.c., **trova applicazione, nel processo tributario, l'istituto di cui all'art. 214 ss. c.p.c.**, con la conseguenza che, in presenza del **disconoscimento della firma** – la cui tempestività deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con cui è impugnato l'atto impositivo fondato sulla scrittura privata – **il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni**, altrimenti non utilizzabili ai fini della decisione, ed a tale accertamento procede ove ricorrano le condizioni per l'esperibilità della procedura di verifica,

⁸⁴ V. per tale ipotesi Cass. n. 16500 del 31/07/2020

⁸⁵ cfr. Cass. n. 3276 del 2018, cit.

⁸⁶ Cass. 02/02/2018, n. 2662; 30/01/2019, n. 2562; 25/02/2019, n. 5471; 29/11/2019, n. 31243; 14/11/2019, n. 29632; 19/12/2019, n. 33893 (che ha tuttavia affermato che, per gli anni d'imposta precedenti, l'Ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) "sub specie" di presunzione semplice).

attivando, in caso positivo, i poteri istruttori nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il contenzioso tributario ⁽⁸⁷⁾.

L'autenticità del documento può peraltro essere contestata anche con la proposizione della **querela di falso**, per la quale è però competente il giudice ordinario, sicché ove essa sia presentata nel processo tributario ne determina la sospensione (art. 39 d. lgs. n. 546 del 1992).

Attenzione però a non confondere il disconoscimento, *ex art.* 214 cod. proc. civ., dell'autenticità della sottoscrizione di un documento, con il disconoscimento, *ex art.* 2719 cod. civ., della conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica, prodotta in giudizio.

Con riferimento a tale seconda ipotesi, la Corte di legittimità ha chiarito che l'onere di disconoscere la conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, deve essere assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive, e la suddetta contestazione deve essere compiuta, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, mediante l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale.

Ed invero, il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento di una scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché, mentre quest'ultimo, in mancanza di verifica, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento (sovente l'eccezione è proposta, nella pratica, in relazione alla prova della notifica di cartelle di pagamento), se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale,

⁸⁷ Cass. 17/05/2019, n. 13333.

tuttavia non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della produzione, potendo egli liberamente apprezzarne l'efficacia rappresentativa ⁽⁸⁸⁾.

7. (Segue): C) La confessione.

La confessione non è espressamente disciplinata come prova nel processo tributario, per cui si applica l'art. 116 c.p.c. (libera valutazione delle prove da parte del giudice).

Valgono dunque come prova le dichiarazioni che il contribuente faccia, nel processo o in atti extraprocessuali, di fatti a sé sfavorevoli.

La stessa dichiarazione dei redditi e le altre dichiarazioni fiscali possono essere viste come confessioni stragiudiziali. Valore di confessione stragiudiziale viene data anche alle dichiarazioni rese nelle risposte ai questionari, o documentate nei verbali redatti in seguito a convocazione del contribuente presso l'ufficio, o in sede di accesso, se il verbale che le documenta è stato sottoscritto dal contribuente.

Tale valore viene in rilievo, in particolare, nel caso in cui l'atto impugnato sia una cartella di pagamento emessa a seguito di **controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.**

Con riferimento a tali ipotesi la S.C. ha infatti evidenziato che, se è vero che, di regola, ove il contribuente contesti la fondatezza della pretesa impositiva, è l'amministrazione ad essere gravata dell'onere di provare la sussistenza dei relativi presupposti, non può tuttavia obliterarsi il dato che, nel caso della cartella esattoriale emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. cit., l'amministrazione opera, in assenza di alcuna tipica attività di accertamento, sulla base dei dati stessi ricavabili dalla dichiarazione presentata dal contribuente e alla stregua di un riscontro puramente formale dell'omesso versamento d'imposta, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'amministrazione.

Ciò inevitabilmente pone il contribuente che intenda opporsi alla cartella che di quella dichiarazione – e del successivo omesso pagamento dell'importo da essa risultante – costituisce automatica conseguenza, nella condizione di dovere (ossia, più propriamente, di essere gravato dall'onere processuale di) preliminarmente allegare e dimostrare l'erroneità *in parte qua* della dichiarazione e/o degli elementi da essa oggettivamente ricavabili ⁽⁸⁹⁾.

⁸⁸ Cass. 30/10/2018, n. 27633; 08/06/2018, n. 14950; 13/12/2017, n. 29993; 21/06/2016, n. 12730; 12/04/2016, n. 7105; 03/04/2014, n. 7775

⁸⁹ V. Cass. 29/12/2016, n. 27300.

8. (Segue): D) il giudicato penale.

Un ultimo cenno conviene fare all'efficacia nel processo tributario degli accertamenti di fatto contenuti nelle sentenze penali passate in giudicato.

Tali accertamenti, secondo l'art. 654 cod. proc. pen., vincolano gli altri giudici, ma a condizione che la legge regolatrice del processo in cui si vuole far valere il giudicato penale non ponga limitazioni di prova.

Ora, poiché nel processo tributario vi sono numerosi limiti probatori (tra cui, in particolare, il divieto di prove testimoniali), estranei al processo penale, il giudicato penale, secondo la giurisprudenza, non vincola il giudice tributario.

Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.) deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare ⁽⁹⁰⁾.

Per contro si ammette che «la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (c.d. **patteggiamento**) costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere dispiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento» ⁽⁹¹⁾. Lo stesso vale per la «confessione penale», su cui il giudice tributario può fondare il proprio convincimento in ordine alla colpevolezza del contribuente ⁽⁹²⁾.

EMILIO IANNELLO

⁹⁰ V. Cass. n. 9358 del 21/05/2020; n. 17258 del 27/06/2019; n. 10578 del 22/05/2015; n. 4924 del 27/02/2013; n. 8129 del 23/05/2012; n. 19786 del 27/09/2011; n. 3724 del 17/02/2010.

⁹¹ Cass. n. n. 11955 del 10/06/2016; n. 24587 del 03/12/2010; n. 22548 del 08/09/2008; n. 2214 del 01/02/2006.

⁹² Cass. 01/06/2003, n. 9320, in Corr. Trib. 2003, fasc. 38 p. 3170, con nota di GAMBOSI, L'utilizzo della confessione penale nel processo tributario; conf. Cass. 24/10/2005, n. 20601.