

Consiglio Presidenza Giustizia Tributaria

Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni
tributarie della regione Lazio – Roma 4 aprile 2014

Relazione del prof. Giuseppe Maria Cipolla, Ordinario diritto tributario
nell'Università degli studi di Cassino e del Lazio Meridionale

I mezzi di prova nel processo tributario ed il valore delle presunzioni

1. L'istruzione tributaria, intendendo con tale espressione di sintesi tanto l'istruttoria primaria svolta dall'ente impositore quanto quella secondaria svolta dalle Commissioni tributarie, è a carattere prevalentemente documentale.

Le ragioni sono almeno due, l'una, *in negativo*, e l'altra, *in positivo*: da un lato, manca nel procedimento di accertamento un effettivo (e, soprattutto, generalizzato) contraddittorio tra l'ente impositore ed il contribuente mentre manca, nel processo, la possibilità stessa di ricorrere a prove tipicamente orali quali la testimonianza; dall'altra, è la legge stessa ad imporre a carico del soggetto che procede al controllo fiscale l'obbligo di rappresentare per iscritto l'attività svolta in modo da consentire *a posteriori* all'A.f., prima, ed al giudice, dopo, di avvalersi del documento.

Sotto quest'ultimo profilo, dobbiamo constatare come il *principio*

dell'immediatezza della prova – che in altri settori dell'ordinamento e, in particolare, nel processo penale *post* riforma del 1988 trova la sua massima espressione – ha una realizzazione in non pochi casi assai limitata in sede fiscale. All'acquisizione diretta della prova da parte dell'ente o comunque dell'organo competente ad emettere il provvedimento finale si sostituisce – per necessità se non, a volte, per leggerezza – l'acquisizione mediata di conoscenza tramite la partecipazione di soggetti terzi (per tutti, la G. di f.) rispetto all'ente impositore o rispetto al giudice tributario. La rappresentazione documentale diventa, pertanto, la condizione essenziale per consentire a soggetti diversi da quelli che hanno redatto il documento di utilizzare anche in chiave probatoria i risultati dell'attività di controllo ⁽¹⁾.

Nel contempo, la rappresentazione documentale operata dai pubblici funzionari diventa funzionale all'esigenza di assicurare (o, quanto meno, di concorrere ad assicurare) la certezza dei rapporti giuridici e di prevenire le occasioni di ricorso da parte del contribuente.

La prova documentale si presenta così nel procedimento di accertamento

⁽¹⁾ La rappresentazione per iscritto dell'attività istruttoria primaria è strumentale al perseguimento di fini ulteriori rispetto a quello di preconstituire prove successivamente spendibili nel processo tributario. Grazie alla rappresentazione documentale, infatti, è possibile: *a*) la trasmissione di conoscenze da un organo all'altro o da un soggetto all'altro dell'a.f. (ad es., la G. di F. trasmette il p.v.c. all'ufficio tributario), da una pubblica amministrazione ad un'altra (ad es. l'ufficio del territorio trasmette all'ufficio delle entrate la stima di un immobile) o, ancora, da una pubblica amministrazione al giudice penale (ad es. l'ufficio tributario trasmette alla procura della Repubblica la notizia di reato acquisita nel corso del controllo); *b*) il controllo interno (da parte del superiore gerarchico) o esterno (da parte del garante del contribuente) sulla correttezza dell'operato svolto dall'ufficio (o dal nucleo di p.t.) che ha condotto l'istruttoria; *c*) una volta che il procedimento di accertamento sia chiuso, l'esercizio da parte del privato del diritto di accesso alla documentazione sulla quale il provvedimento finale si fonda; *d*) l'esercizio, da ultimo, del potere di autotutela da parte dello stesso ufficio che ha emesso il provvedimento finale tutte le volte in cui l'illegittimità del provvedimento trovi titolo nelle violazioni commesse da altro organo nel corso dell'istruttoria.

e, ancor di più, nel processo tributario come *prova precostituita* ⁽²⁾.

La natura documentale dell'istruttoria tributaria è rafforzata da tutta la serie di obblighi documentali posti a carico dei contribuenti ed in particolare a carico di coloro che, esercitando un'attività d'impresa, un'arte o una professione, sono obbligati fiscalmente (ed in alcuni casi, come gli imprenditori, anche civilisticamente) a tenere scritture contabili.

Le scritture contabili, il cui contenuto in sede fiscale è scindibile ai fini probatori ⁽³⁾, non costituiscono un *vinculum juris* all'accertamento tributario ⁽⁴⁾, né sono assistite da alcuna presunzione di veridicità relativa ⁽⁵⁾: per un verso, tale presunzione non trova più asilo nel nostro ordinamento non essendo stata riprodotta, fin dall'entrata in vigore del previgente DPR 29 gennaio 1958, n. 645 (di approvazione del t.u. imposte sui redditi; di seguito, T.U.II.DD.), la norma che quella presunzione poneva ⁽⁶⁾; per l'altro, come avrebbe insegnato

-
- (2) L'espressione <<prova precostituita>> non esprime di per sé una valutazione negativa, essendo utilizzata nel testo come sinonimo della locuzione <<prova documentale>>.
- (3) Sull'inapplicabilità in campo tributario del principio di inscindibilità delle scritture contabili dettato dall'art. 2709 c.c. v. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 885, nota 20; *contra* RUSSO, *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, 58.
- (4) Così, invece, MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento*, cit., 126.
- (5) Così, invece, BAFILE, *Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa*, RT, 1984, 189; GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, DPT, 1989, I, 52; GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, 181.
- (6) Art. 25 t.u. 24-8-1877, n. 4021, poi trasfuso nell'art. 20 della legge 8-6-1936, n. 1231. Sulla presunzione di cui al testo v., in giurisprudenza, Cass. di Roma S.U., 15-6-1915 (senza numero), *Le imposte dirette*, 1935, 336; Cass. S.U., 12-7-1937, n. 2449, RDF, 1938, II, 3; Cass. S.U., 7-6-1940 (senza numero), *ivi*, 1940, II, 145, nonché l'interessante rassegna giurisprudenziale svolta da SAMPIERI MANGANO, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciali per azioni*, II, Milano, 1936, 599 ss. In dottrina, v. invece PUGLIESE, *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935, 195 ss.; BIAMONTI, *Recenti aspetti caratteristici del diritto tributario italiano*, Roma, 1938, 18 ss.; TIVARONI, *Metodi di accertamento della ricchezza imponibile: ricerche di diritto finanziario*, Torino, 1912, 166. *Contra*, sia pure con riferimento

l'esperienza acquisita post riforma Cosciani, alla regolarità formale della contabilità non corrisponde necessariamente la sua attendibilità sostanziale ⁽⁷⁾; per l'altro ancora, l'adozione di metodi di accertamento alternativi a quelli analitici basati sulla contabilità tende a svalutare ancor di più il ruolo delle scritture contabili e la rilevanza delle informazioni che da esse si possono ricavare al punto che ci si deve interrogare sull'opportunità di tenere fermo, in specie per le piccole e medie imprese e per i lavoratori autonomi, tutto il sistema di obblighi contabili attualmente in vigore.

Le scritture contabili, pur ridimensionate nella loro efficacia, continuano comunque a rappresentare la versione offerta dal contribuente in ordine agli enunciati fattuali concorrenti a definire il presupposto e la base imponibile del tributo ⁽⁸⁾. Solo in presenza di ricostruzioni basate su prove giuridiche e non su meri indizi o sull'applicazione anelastica dei metodi di parametrizzazione reddituale l'amministrazione potrà superare le risultanze della contabilità e rettificare la dichiarazione del contribuente.

2. Sarebbe comunque vano pensare che l'istruttoria tributaria possa sempre e solo reggersi su prove documentali. La difficoltà dell'ente impositore di reperire tracce materiali dell'evasione – per di più a distanza di molti anni rispetto al momento in cui il fatto è accaduto – spiega come l'accertamento della verità nel diritto tributario non possa poggiare unicamente su prove storiche.

Ma non solo. Si deve prendere atto che il processo di falsificazione di un

all'ordinamento tributario tedesco, HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956 (ma Berlino, 1933), 247, testo e nota 299.

⁽⁷⁾ Che alla regolarità formale non corrispondesse necessariamente l'attendibilità sostanziale della contabilità era stato già avvertito sotto il previgente ordinamento dalla dottrina: v., per tutti, FALSITTA, *L'onere dell'"esposizione analitica" nella dichiarazione unica dei redditi*, DPT, 1960, I, 459.

⁽⁸⁾ Per un analogo ordine di riflessioni v. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, DPT, 1990, I, 801.

enunciato fattuale può essere svolto – nel mondo giuridico, come nell’esperienza metagiuridica – attraverso l’impiego di altre tipologie di prove come le presunzioni semplici. Le prove critiche rivestono spesso la funzione di prove *par excellence* nel diritto tributario in ragione, appunto, della difficoltà da parte dell’ente impositore di dimostrare sempre i temi di prova attraverso prove documentali ⁽⁹⁾.

La presenza nell’ordinamento tributario e, segnatamente nei provvedimenti volti a regolamentare l’accertamento tributario delle imposte sui redditi ed IVA, di presunzioni legali ha sempre rappresentato uno degli strumenti di tecnica normativa cui il legislatore ha nel corso del tempo fatto ricorso in nome del ben noto interesse fiscale. Le presunzioni, se da un lato, confermano che in via di principio l’onere della prova è a carico del fisco ⁽¹⁰⁾, dall’altro, confermano pure che il fisco, prima ancora di essere onerato della prova, è obbligato ad enunciare nella motivazione dell’atto impositivo le ragioni in punto di fatto ed in punto di diritto della pretesa vantata nei confronti del contribuente.

Ampliando la prospettiva di riferimento, l’inferenza induttiva posta tra un fatto noto ed un fatto ignoto costituisce una delle molteplici forme di intervento del legislatore nell’area del giudizio di fatto. L’attribuzione agli uffici tributari di poteri istruttori, l’ampliamento rispetto al passato delle fonti di prova a disposizione del fisco nella ricostruzione della pretesa, la previsione a carico del contribuente di obblighi collaborativi – la cui violazione a sua volta è perseguita, direttamente, attraverso l’irrogazione di sanzioni amministrative e, indirettamente, attraverso la previsione di preclusioni di ordine probatorio

⁽⁹⁾ Nei termini di cui al testo v. già TIVARONI, *Metodi*, cit., 162.

⁽¹⁰⁾ La felicissima intuizione si deve – come è noto – ad ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 389.

applicabili in sede procedimentale (prima) e processuale (dopo), nonché attraverso il deterrente del ricorso all'accertamento induttivo puro del reddito d'impresa o di lavoro autonomo – sono altrettante modalità finalizzate tutte a consentire (per non dire, ad agevolare) l'assolvimento da parte dell'A.f. del proprio obbligo di motivazione e del proprio onere di prova.

3. Se ripercorriamo la materia dell'accertamento tributario attraverso il prisma delle scelte normative compiute nell'ultimo quarantennio notiamo come dalla riforma tributaria degli anni settanta del XX secolo in avanti una delle maggiori preoccupazioni del nostro legislatore sia stata quella di ampliare il più possibile il materiale informativo utilizzabile dagli uffici tributari. La previsione di poteri istruttori, sul piano quantitativo, ancora più numerosi e, su quello qualitativo, ancora più incisivi rispetto a quelli pure contemplati dal T.U.II.DD. n. 645/1958, la progressiva attenuazione fino alla totale abrogazione di norme volte a sottrarre (o a renderne più difficile l'acquisizione) determinate informazioni al fisco (come, per tutte, quelle volte a tutelare il segreto bancario), il sempre più stringente collegamento – pur nel rispetto del c.d. principio di autonomia – tra il procedimento di accertamento tributario ed il procedimento penale, sono tutti finalizzati a riequilibrare (in modo più o meno adeguato) la fisiologica situazione di inferiorità conoscitiva in cui l'A.f. viene a trovarsi rispetto al tema di prova.

A questa stessa logica è ascrivibile il sempre meno timido affrancamento da una sorta di limbo (più o meno consapevole) in cui erano state relegate delle prove presuntive, intendendo come tali (ed almeno a mio avviso) solo quelle inferenze induttive fatto noto/ignoto costruite sul campo dall'operatore giuridico (il funzionario del fisco, o il giudice tributario).

Nella regolamentazione originariamente riservata dai decreti del 1972-1973 ai metodi di accertamento numerosi sono i riferimenti a prove *“certe e*

dirette”, come se le prove documentali – in cui le prove certe e dirette tradizionalmente si risolvono – possano sempre dimostrare, senza margine di errori e comunque con un grado di attendibilità maggiore di quello offerto dalle presunzioni, la violazione degli obblighi formali e, soprattutto, di quello sostanziale *par excellence* (quello di pagare il tributo). Ad un sistema di determinazione del reddito di impresa e dell’IVA imperniato sulle scritture contabili – su prove, dunque, documentali – si contrappone un sistema di accertamento anch’esso incentrato prevalentemente su prove documentali.

4. La prova documentale che il fisco deve fornire per smontare (quello che, lo ribadisco, con particolare enfasi veniva indicato in passato come) il *vinculum juris* della contabilità rappresenta così, all’indomani della riforma tributaria degli anni settanta del XX secolo e nella logica dei c.d. metodi di accertamento, una sorta di “regola necessitata” conseguente alla generalizzazione dell’obbligo di tenere le scritture contabili. In questa cornice sistematica, l’accertamento induttivo del reddito d’impresa e di lavoro autonomo (e, specularmente, ai fini IVA l’accertamento induttivo dell’ammontare imponibile complessivo) finiva con l’assumere non solo carattere eccezionale ⁽¹¹⁾, ma anche natura *para-sanzionatoria* delle gravi irregolarità commesse dal contribuente quali l’omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (art. 41 DPR 29 settembre 1973, n. 600), l’omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA (art. 55, comma 1 DPR 26 ottobre 1972, n. 633), e la

⁽¹¹⁾ La natura eccezionale del metodo induttivo è riconosciuta fin dalla relazione Bima-Silvestri, VI Commissione permanente Finanze e Tesoro (in Delega al Governo per la riforma tributaria-Testo e relazioni parlamentari, Bologna-Roma 1971, 161 ss.). Nello stesso senso v., in giurisprudenza, Cass., sez. V, 22 maggio 2001, n. 6939; Cass., sez. I, 27 agosto 1998, n. 8535; Cass., sez. I, 28 agosto 1996, n. 7931; Cass., sez. I, 17 dicembre 1992, n. 13331; Cass., sez. I, 15 gennaio 1992, n. 420. L’esistenza di una gerarchia all’interno dei metodi di accertamento dei redditi d’impresa tale per cui quello analitico (ed analitico-induttivo) rappresenta la regola e quello induttivo puro rappresenta l’eccezione è stata ribadita da Cass., sez. V, 30 dicembre 2009, n. 27927.

tenuta di una contabilità non attendibile [art. 39, comma 2, lett. d) DPR n. 600/1973 ed art. 55, comma 2, n. 3) DPR n. 633/1972].

Ad un'analisi giuridico-formale dell'art. 39 DPR n. 600/1973 (e degli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972) non può, del resto, sfuggire come il criterio discrezionale assunto dalla legge, a livello di lessico probatorio, sia rappresentato dalla tipologia di prove che l'A.f. può utilizzare: nell'un caso, quello del metodo analitico *tout court, prove certe e dirette* (artt. 39, comma 1 DPR n. 600/1973 e 54 DPR n. 633/1972); nell'altro, quello del metodo induttivo, *prove indirette* (art. 39, comma 2 DPR n. 600/1973 e 55, comma 2 DPR n. 633/1972).

Parimenti, il ricorso a metodi induttivi volti alla rideterminazione del reddito complessivo netto è fin dall'origine subordinato all'acquisizione da parte dell'A.f. di "*elementi*" e "*circostanze di fatto certi*" (art. 38, comma 4 DPR n. 600/73).

Si deve quindi registrare sul punto un limite connaturato ai noti metodi di accertamento, quello rappresentato dall'erroneo quanto vano convincimento di poter sempre contrapporre alle prove documentali formate dai contribuenti prove documentali della sottrazione della materia imponibile a tassazione. L'atteggiamento di sfiducia verso la prova presuntiva sembra accompagnarsi alla fiducia (oltremodo eccessiva) riposta nei controlli compiuti dagli uffici nella possibilità degli uffici di reperire tracce materiali dell'evasione.

Le prime applicazioni degli artt. 38-39 DPR n. 600/1973 e degli artt. 54-55 n. 633/1972 avrebbero, al contrario, dimostrato l'estrema difficoltà del fisco di reperire simili tracce e, nel contempo, l'idoneità di ragionamenti di tipo inferenziale a ricostruire tutta o parte della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IVA.

5. Indubbiamente, la formulazione di tali norme ha fortemente condizionato anche gli interpreti i quali non sempre hanno saputo cogliere, al di là delle parole usate dalla legge, la loro *ratio*.

5.1. In modo emblematico, a distanza di circa vent'anni dall'entrata in vigore di tali decreti, si continuava a sostenere anche *ex professo* che l'utilizzo delle presunzioni semplici (note anche come prove presuntive, logiche o critiche che dir si voglia) nell'accertamento analitico fosse subordinato alla previa ispezione delle scritture contabili per avere la legge collocato sistematicamente l'impiego di tali prove nel corpo di un norma [l'art. 39, comma 1, lett. d) DPR n. 600/1973] il cui *incipit* riguarda il controllo della contabilità ⁽¹²⁾.

È vero per contro, che al pari delle prove documentali, l'utilizzo delle prove presuntive non richiede lo svolgimento di una specifica attività istruttoria, ben potendo gli uffici ricostruire la base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IVA attraverso collegamenti di tipo inferenziale senza per questo dover previamente ispezionare la contabilità, o senza per questo dover esercitare altri poteri istruttori diversi da quelli di accesso, ispezione e verifica. Ciò che richiede la legge per l'impiego di prove critiche è che la presunzione sia prova giuridica, non già mero indizio. Il che si potrà stabilire avendo riguardo al grado di probabilismo logico sotteso al collegamento induttivo fatto noto/fatto ignoto, non all'osservanza di requisiti di ammissibilità.

5.2. Se finalizzata a porre rigide contrapposizioni tra il metodo analitico e quello induttivo, la contrapposizione tra prove documentali e prove logiche non è condivisibile. Come ho dimostrato in altra sede ⁽¹³⁾, l'inferenza induttiva rappresenta un metodo euristico generale, come tale non confinato all'impiego di prove presuntive: anche una prova documentale dev'essere interpretata dall'operatore giuridico, ed anche una prova documentale può, a sua volta, essere posta alla base di un ragionamento di tipo induttivo.

⁽¹²⁾ Così, tra gli altri, SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 103, nota 77.

⁽¹³⁾ Vd. il mio *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*

Non è affatto vero che le prove presuntive siano dotate di una *vis* dimostrativa ontologicamente inferiore rispetto ad altre tipologie di prove e, in particolare, rispetto a quelle documentali ⁽¹⁴⁾. Nell'accertamento delle imposte sui redditi come nell'accertamento IVA non è prevista una gerarchia delle fonti di prova; con la conseguenza che, salvi i casi eccezionali in cui l'efficacia dimostrativa del singolo mezzo di prova è predeterminata dalla legge, l'ufficio è libero di valutare tutti gli elementi raccolti o comunque acquisiti al procedimento secondo il buon senso e l'esperienza comune.

Una simile gerarchia non esiste neppure nel processo tributario. Ciò non solo in ragione del principio di simmetria probatoria tra l'istruttoria procedimentale e quella processuale ⁽¹⁵⁾; ma anche, sul piano del diritto positivo, in forza dell'art. 116, comma 1 c.p.c. applicabile nel processo innanzi alle Commissioni tributarie in forza della clausola generale di rinvio dettata dall'art. 1, comma 2 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 546: rimettendo al prudente apprezzamento del giudice la valutazione delle prove (eccezion fatta per le prove legali *stricto sensu*), l'art. 116, comma 1 c.p.c. affida alla valutazione del giudice il compito di ricostruire liberamente i fatti controversi ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁴⁾ La prevalenza accordata alle prove documentali rispetto alle prove presuntive è il precipitato di una ben precisa opzione ideologica, quella di voler razionalizzare la valutazione giudiziale della prova e di comprimere, per tale via, il libero convincimento del giudice (GIULIANI, *Il concetto classico di prova: la prova come argumentum*, in Jus, 1960, 185 ss.) e trova riscontro, negli ordinamenti di *civil law*, nell'ampio spazio riservato dal legislatore al formalismo giuridico nella circolazione dei beni (così VERDE, *Prova legale e formalismo*, in Foro it., 1990, V, 465 ss.).

⁽¹⁵⁾ Sul principio di cui al testo sia consentito rinviare al mio *Prova (diritto tributario)*, in Digesto delle discipline privatistiche - Sez. commerciale, Aggiornamento, vol. IV, Torino, 2008, 730 ss..

⁽¹⁶⁾ Né potrebbe essere diversamente. Costituendo la prova giuridica un mezzo per risolvere questioni empiriche, il giudice è chiamato volta per volta a stabilire se quel singolo elemento (di natura documentale, di natura orale o di natura logico-critica) fa prova e se, nella comparazione degli elementi conoscitivi acquisiti al giudizio, i mezzi di prova prodotti da una parte siano assistiti da un grado di probabilismo maggiore rispetto a

Non è, quindi, la struttura della prova che determina la sua forza dimostrativa, ma il contesto conoscitivo in cui essa si colloca a consentire di determinarne la sua rilevanza e la sua efficacia: un documento potrebbe riguardare non il fatto principale, ma un fatto secondario dal quale trarre, in via di inferenza induttiva, illazioni intorno al *thema probandum* e potrebbe, di conseguenza, rappresentare nel contesto storico di riferimento una *prova indiretta*, così come una presunzione potrebbe avere ad oggetto il fatto principale e, quindi, costituire essa stessa *prova diretta* di tale *thema*; un documento, ancora, potrebbe essere contraffatto e non fornire alcuna garanzia sulla sua attendibilità.

5.3. Quella che viene spacciata dal legislatore (ed in molte sentenze dei giudici di merito) come *certezza* altro non è che un grado (sia pure elevato, ma pur sempre un grado) di probabilità fornito dal mezzo di prova. Nell'accertamento e nel processo tributario lo spazio riservato alle prove scientifiche (quali la prova del DNA o c.d. la prova balistica) è pressoché nullo in ragione dell'oggetto della prova: il presupposto del tributo (*an*) e la misurazione della capacità economica del contribuente (*quantum*) rifuggono da asettiche ricostruzioni compiute a tavolino.

Anche a voler poi ammettere, in via di pura ipotesi, che le prove scientifiche o le prove documentali assicurino la certezza, la certezza quale risultato del mezzo di prova è un falso problema. La prova attiene a questioni empiriche. Tali questioni a loro volta, considerati i limiti umani, possono essere risolte soltanto in termini di probabilismo logico, non in termini assoluti.

5.4. La valorizzazione nell'accertamento e nel processo tributario delle prove presuntive passa infine attraverso due ulteriori insegnamenti della giurisprudenza di legittimità: quello secondo cui il risultato della prova

quelli prodotti dalla controparte: la dialettica della controversia giudiziale, nella ricostruzione dei fatti controversi, si risolve in un simile gioco di prove e controprove.

presuntiva non dev'essere univoco ma dev'essere quello più attendibile rispetto ad altri possibili collegamenti tratti dallo stesso fatto noto ⁽¹⁷⁾, e quello secondo cui per l'impiego di prove presuntive non è necessario ricorrere ad una pluralità di collegamenti inferenziali.

Sotto quest'ultimo profilo, "concordanti" vuol dire che in presenza di più collegamenti induttivi le singole inferenze fatto noto/fatto ignoto utilizzate dall'A.f. non devono elidersi tra di loro o essere contraddittorie, ben potendo il fisco utilizzare anche solo un collegamento di tipo induttivo: se grave e precisa, la singola presunzione può costituire prova giuridica e può, come tale, costituire il fondamento dimostrativo della pretesa erariale ⁽¹⁸⁾.

Non è quindi dubbio, quale riconoscimento della loro piena dignità di prova, che prove documentali quali le scritture contabili possano essere smentite anche da prove logiche ⁽¹⁹⁾.

Così come non è altrettanto dubbio che, costituendo prove giuridiche, le presunzioni semplici non invertano gli oneri di prova, quanto semmai – al pari delle altre prove e sempreché attraverso esse il giudice abbia ritenuto assolto l'onere di prova da parte del soggetto che ne era gravato – pongono a carico della controparte l'onere di difendersi ⁽²⁰⁾.

Va da sé, trattandosi di prove giuridiche ed imponendolo lo stesso precetto costituzionale della parità delle armi, che anche il contribuente può addurre in chiave difensiva prove logiche ⁽²¹⁾.

6. L'evoluzione giurisprudenziale e normativa di quest'ultimi anni è nota.

⁽¹⁷⁾ Cass., sez. V, 31 marzo 2008, n. 8255.

⁽¹⁸⁾ Cass., sez. V, 29 settembre 2005, n. 19077 e, più recentemente, Cass., sez. V, 12 maggio 2011, n. 10417.

⁽¹⁹⁾ Così, tra le altre, Cass., sez. V, 2 settembre 2007, n. 21953.

⁽²⁰⁾ Cass., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14328.

⁽²¹⁾ A ben altre conclusioni, per contro, è pervenuta (sia pure in via di *obiter dictum*) Cass., sez. V, ord. 21 marzo 2011, n. 6424.

6.1. Sul piano giurisprudenziale, si assiste ad un sempre più deciso superamento della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, ad una sempre più decisa affermazione della natura dispositiva (sostanziale e formale) del processo tributario (grazie anche al nuovo testo dell'art. 7, comma 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), nonché ad un sempre più deciso riconoscimento della legittimità di accertamenti analitici-induttivi volti a ricostruire la voce più importante del bilancio di un'impresa (i ricavi) e basati su presunzioni semplici il cui fatto noto è di volta in volta il consumo di materie prime ⁽²²⁾, l'impiego di altro fattore produttivo ⁽²³⁾, il costo di acquisto del prodotto ⁽²⁴⁾.

Sul piano normativo, poi, l'annullamento in sede processuale degli atti di accertamento per carenza di motivazione o per infondatezza della pretesa in uno con la raggiunta consapevolezza che sulla falsariga dell'accertamento sintetico si possono stabilire in via astratta correlazioni di ordine parametrico tra fatti noti e fatti ignoti volti a ricostruire i ricavi, i compensi ed i corrispettivi o, ancora, l'intera base imponibile, spingono sempre più il legislatore ad introdurre metodi di accertamento ed argomentazioni induttive ora alternativi a quelli tradizionali ora, invece, innervati sui metodi classici. Sia pure ancora con qualche riserva sull'attendibilità dei collegamenti inferenziali posti dalla legge, i coefficienti della c.d. Visentini-*ter* ⁽²⁵⁾, i coefficienti presuntivi di compensi e ricavi ed i coefficienti presuntivi di congruità ⁽²⁶⁾, la c.d. *minimum tax* ⁽²⁷⁾, i parametri ⁽²⁸⁾ e, da ultimo,

⁽²²⁾ Cass., sez. V, 10 gennaio 2008, n. 11093.

⁽²³⁾ Cass., sez. V, 13 aprile 2007, n. 8869.

⁽²⁴⁾ Cass., sez. V, 2 ottobre 2009, n. 21147.

⁽²⁵⁾ Art. 2, comma 29 d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, conv. dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17.

⁽²⁶⁾ Artt. 11 e 12 d.l. 2 marzo 1989, n. 69, conv. dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

⁽²⁷⁾ Art. 11 *bis* d.l. 19 settembre 1992, n. 384, conv. dalla legge 14 novembre 1992, n. 438.

⁽²⁸⁾ Art. 3, commi 181-189 della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

gli studi di settore ⁽²⁹⁾ sono altrettante risposte sul piano dell'accertamento e, come per la *minimum tax*, su quello della riscossione alla stessa, identica domanda di fondo: se il tributo è dovuto ed in che misura è dovuto.

6.2. Le modifiche apportate dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78 conv. dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 all'art. 38 DPR n. 600/1973 e, in particolare, il nuovo metodo di accertamento (ma forse si dovrebbe più correttamente parlare della nuova presunzione legale) che assume a fatto noto "le spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta" si collocano nel solco tracciato e perseguono le stesse finalità: agevolare gli uffici tributari nell'individuare la ricchezza da assoggettare a tassazione, nel determinare nel *quantum* tale ricchezza, nel ricorrere in via di ultima analisi ad uno strumento (quello della presunzione legale) che possa poi resistere al vaglio dei giudici ⁽³⁰⁾.

6.3. Mi limito poi a rilevare in questa sede, per rinviare ogni approfondimento ad altro mio scritto ⁽³¹⁾, che al fenomeno delle presunzioni legali e delle presunzioni giurisprudenziali, si affianca nella nostra materia pure un fenomeno nuovo: quello delle presunzioni amministrative, intese come i collegamenti fatti noti/ fatti ignoti elaborati in via unilaterale dall'A.f. in decreti ministeriali o in altri atti, e posti da essa a fondamento della propria attività di controllo e di accertamento.

⁽²⁹⁾ Art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. n. 331/1993; artt. 10 e 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146 (come da ultimo modificati dall'art. 37 d.l. 4 luglio 2006, n. 223 conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 296), nonché art. 70 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

⁽³⁰⁾ Cass., sez. V, 29 aprile 2011, n. 9549 ed ivi per l'assunto che "il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi rilevatori di capacità contributiva, non può privare tali elementi della capacità presuntiva che la legge ha inteso annettere alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma".

⁽³¹⁾ Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento IVA: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 445 ss..

7. Oltre alle prove documentali ed a quelle logiche, si suole tradizionalmente riconoscere l'ammissibilità nel processo tributario anche di una prova tipicamente orale qual è la confessione ⁽³²⁾.

Tale tesi è condivisibile, ma richiede alcune puntualizzazioni.

La *confessione giudiziale provocata* non è ammessa stante l'inapplicabilità al processo tributario delle disposizioni dettate dagli artt. 230 ss. c.p.c. sul c.d. interrogatorio formale. Il potere di interrogare formalmente le parti, infatti, non solo non rientra tra i poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, ma per di più non sembra compatibile con lo specifico potere del giudice tributario di invitare le parti a comparire di persona per fornire chiarimenti ai sensi del combinato disposto dell'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 32, comma 1, n. 2), DPR n. 600/1973 ⁽³³⁾.

Esclusa la confessione giudiziale provocata, vanno ammesse nel processo tributario la *confessione giudiziale spontanea* e la *confessione stragiudiziale*: la prima – come è noto – è la dichiarazione contra se contenuta in qualsiasi atto del processo firmato dalla parte personalmente (art. 229 c.p.c.); la seconda, è la dichiarazione contra se resa oralmente dal contribuente all'A.f. nel corso dell'attività di verifica (a condizione, però, che sia riportata nel p.v.c. e che tale verbale sia sottoscritto dal dichiarante), oppure resa per

⁽³²⁾ Per tutti, TESAURO, *Prova*, cit., 888 ss..

⁽³³⁾ Sia pure con riguardo al potere di interrogatorio libero, secondo SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 496 il potere istruttorio di cui al testo non corrisponde all'esame in contraddittorio previsto dall'art. 117 c.p.c. Ragionando in questi termini, si dovrebbe escludere a fortiori pure la corrispondenza tra il potere di invitare a comparire la parte per rendere chiarimenti e quello di sottoporre la parte ad interrogatorio formale. È pur vero, però, che tutte le prove costituenti devono essere formate dalle Commissioni tributarie nel contraddittorio delle parti a pena di violazione dell'art. 111, comma 2, Cost.. Anche l'acquisizione di chiarimenti a seguito di formale invito a comparire in udienza, pertanto, dovrà avvenire alla presenza di controparte la quale potrà in tal modo partecipare alla formazione della prova.

iscritto, ad es., per mezzo di un questionario ⁽³⁴⁾. L'indisponibilità delle situazioni soggettive controverse viene, di regola, addotta per escludere l'efficacia di prova legale *stricto sensu* di tali dichiarazioni ⁽³⁵⁾, mentre alle stesse conclusioni si perveniva in passato argomentando dalla natura inquisitoria del processo tributario ⁽³⁶⁾.

A conferma di tale tesi si può fondatamente addurre l'ulteriore assunto che le dichiarazioni *contra se* rese dal contribuente, se dal punto di vista oggettivo presentano carattere *lato sensu* confessorio, dal punto di vista soggettivo sono difficilmente qualificabili come confessioni stragiudiziali: difetta in esse *l'animus confitendi* (e, comunque, la volontarietà del comportamento) essendo rese in situazioni psicologiche particolari come quella in cui si trova il contribuente tutte le volte in cui rende oralmente simili dichiarazioni nel corso dell'attività di controllo svolta dall'ente impositore e, in specie, dalla G. di F..

Alla dichiarazione *contra se* va riconosciuto il valore di prova liberamente valutabile e, più esattamente, di ammissione traducendosi in una vera e propria *relevatio ab onere probandi* a favore dell'ente impositore ⁽³⁷⁾. Da

⁽³⁴⁾ Ma non si può naturalmente escludere *a priori* la possibilità che eventuali dichiarazioni a contenuto confessorio possano essere rese nel corso dell'istruttoria primaria (o nel corso della stessa istruttoria processuale) pure dal funzionario dell'A.f..

⁽³⁵⁾ SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 518; A. FINOCCHIARO - M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 124; MENCHINI, *Commento all'art. 7 d.l.g. n. 546/1992*, in *Commentario Baglione-Menchini- Miccinesi, Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 104. *Contra* BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 143. Alle stesse conclusioni della dottrina maggioritaria perviene la giurisprudenza: *ex plurimis*, Cass., sez. V, 11-6-2004, n. 11170, *BT*, 2005, 1497; Cass., sez. V, 11-1-2006, n. 309, *F*, 2006, 1238; Cass., sez. V, 6-12-2001, n. 15438, *GID*, 2002, 422; *contra*, ma risalente nel tempo, Cass., sez. I, 9-6-1990, n. 5628, *BT*, 1990, 1582.

⁽³⁶⁾ Così, per tutti, ALLORIO, *Diritto*, cit., 322 ss..

⁽³⁷⁾ A ben vedere, stabilire la natura di una prova giuridica e la sua forza dimostrativa sono questioni ben diverse la cui soluzione non è necessariamente consequenziale, nel senso che la natura *contra se* della dichiarazione non implica di per sé la sua efficacia vincolante per il giudice. Se ne ha una conferma, *ex positivo jure*, nel diritto civile: il c.c., infatti,

ciò consegue che, per un verso, l'ammissione del fatto da parte del contribuente esime l'ufficio dall'assolvimento del proprio onere dimostrativo (nei limiti, beninteso, del fatto ammesso); per l'altro, il contribuente potrà sempre dimostrare di essere caduto in errore nel rendere la dichiarazione e dimostrare, in tal modo, il contrario di quanto in precedenza ammesso.

L'ammissione non ha nulla a che vedere con l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova atteso che o la si qualifica essa stessa come prova ⁽³⁸⁾ oppure quanto meno – una volta escluso il suo valore di prova – grazie ad essa il fatto allegato in giudizio non è più controverso e non è più, come tale, bisognevole di dimostrazione ⁽³⁹⁾.

Essendo la confessione una dichiarazione espressa *contra se* (art. 2732, comma 1, c.c.), non ha valore confessorio il comportamento non collaborativo o inerte tenuto dal contribuente nell'istruttoria primaria. Tale comportamento – da ricondurre tra le fonti di prova atipica – potrà al più essere valutato dalle Commissioni tributarie quale argomento di prova ai sensi dell'art. 116, comma 2, c.p.c.

8. Sono ammesse nell'accertamento e nel processo tributari pure le prove atipiche.

Va da sé che nel diritto tributario, oltre al complesso di regole dettate dall'ordinamento tributario, si applichino pure le norme sulle prove dettate

nell'art. 2730 detta la nozione di confessione, per poi riconnettere *ex art.* 2733, comma 2 alla dichiarazione *contra se* un'efficacia probatoria privilegiata. È scontato che, nel silenzio della legge, la confessione continuerebbe a rappresentare una prova giuridica la cui efficacia, però, sarebbe rimessa al libero apprezzamento del giudice.

⁽³⁸⁾ Come sostengono DE MARINI, *Ammissione (diritto processuale civile)*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 242 ss., e MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2007, 192, nota 54. Secondo altri autori, l'ammissione opera << sul piano della prova >>: così VERDE, *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, RTPC, 1992, 724.

⁽³⁹⁾ ANDRIOLI, *Prova (diritto processuale civile)*, in *NN.D.I.*, XIV, Torino, 1967, 274 e, più recentemente, COMOGLIO, *Le prove civili*, Torino, 2004, 78 ss.

dal c.c.. Sono, pertanto, atipiche in sede fiscale le prove che non trovano un'espressa regolamentazione nella legge tributaria e nel c.c., nonché le prove che, pur essendo nel contenuto analoghe a prove nominate, si differenziano da esse per il loro procedimento di formazione o di acquisizione: si tratta, nell'un caso, delle sentenze emesse in altri giudizi e, in particolare, delle sentenze penali rese sugli stessi fatti controversi nell'accertamento e nel processo tributario ⁽⁴⁰⁾; nell'altro, della contabilità *non ufficiale* o *nera* tenuta dal contribuente o da terzi ⁽⁴¹⁾, delle prove *aliunde* formate ⁽⁴²⁾, delle dichiarazioni rese dai terzi agli uffici tributari ed alla G. di F. nell'istruttoria primaria, del rifiuto ingiustificato del contribuente a collaborare con gli uffici e, più in generale, del comportamento tenuto dal contribuente nel corso dell'attività di controllo ⁽⁴³⁾.

Per quanto concerne l'efficacia dimostrativa, al pari di quelle tipiche le

-
- ⁽⁴⁰⁾ Secondo la giurisprudenza consolidata, anche quando non hanno efficacia di giudicato, le sentenze penali hanno un'efficacia dimostrativa sia pure ridotta rispetto alle prove piene, costituendo elementi di prova di cui le Commissioni tributarie possono tener conto nel decidere la controversia: così Cass., sez. V, 29-1-2008, n. 1922, in *Banca dati-Le leggi d'Italia*.
- ⁽⁴¹⁾ A meno che, in ragione della sua natura, non si voglia ricondurre la contabilità nera nella tipologia generalissima delle *prove documentali*.
- ⁽⁴²⁾ Nel procedimento di accertamento e nel processo tributario sono *aliunde* formate le prove acquisite in altri giudizi. Tali prove sono *tipiche* nel processo in cui sono acquisite, ma diventano *atipiche* quando sono utilizzate dall'A.f. o dal giudice tributario. Tali prove (analogamente a quanto deve dirsi per le altre prove atipiche e per quelle tipiche) possono essere utilizzate a condizione che siano versate ritualmente nel processo, giacché altrimenti verrebbe violato il precetto dell'art. 115, comma 1: v. in tal senso Cass., sez. V, 2-5-2006, n. 10089, in *Banca dati-Le leggi d'Italia*.
- ⁽⁴³⁾ Non fornendo, ad es., i chiarimenti richiesti nel corso della verifica fiscale, non rispondendo al questionario o non esibendo la contabilità. Sotto il profilo probatorio, ad alcuni di tali comportamenti sono riconnessi *ex lege* effetti sfavorevoli per il contribuente (come abbiamo precedentemente illustrato nel testo allorché ci siamo occupati delle preclusioni probatorie). Negli altri casi, invece, gli uffici, prima, e le Commissioni tributarie, dopo, dovranno stabilire il valore da attribuire all'inosservanza da parte del contribuente dell'obbligo di collaborazione. Sul valore probatorio del comportamento tenuto dalle parti nel processo tributario v. Cass., sez. V, 6-9-2006, n. 19227, *Fisco*, 2006, 5686.

prove atipiche sono rimesse al prudente apprezzamento dell'A.f. e delle Commissioni tributarie. Diversamente però dalle prove tipiche, le prove innominate sono il più delle volte intrinsecamente inidonee a costituire piena prova in ragione della loro stessa natura, oppure in ragione di un'espressa disposizione normativa: pensiamo, nell'un caso, al comportamento tenuto dal contribuente nell'istruzione primaria; nell'altro, alle dichiarazioni rese dai terzi in sede procedimentale stante il divieto di escutere testi nel processo tributario.

A seconda dei casi, la loro efficacia dimostrativa sarà non quella delle prove propriamente dette, ma quella degli indizi o degli argomenti di prova⁽⁴⁴⁾. Fa eccezione la contabilità parallela tenuta dal contribuente sottoposto al controllo. Ad essa la giurisprudenza, uniformandosi alle conclusioni cui è pervenuta da tempo una parte della dottrina processualcivilistica sulla forza dimostrativa delle prove atipiche nel processo civile⁽⁴⁵⁾, attribuisce la stessa natura delle presunzioni semplici e la reputa di conseguenza, in quanto prova giuridica a tutti gli effetti, sufficiente a dimostrare tanto l'inattendibilità della contabilità ufficiale (fase *destruens*), quanto l'effettivo ammontare dei ricavi o del reddito complessivamente prodotto (fase *construens*)⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁴⁾ Non condivisibile, nei termini assoluti con il quale è espresso, è l'orientamento della Corte di cassazione secondo cui il comportamento inerte tenuto dal contribuente nell'istruttoria primaria vale quale prova *tout court* dell'attendibilità in punto di fatto dell'accertamento dell'ufficio: Cass., sez. V, 25-5-2007, n. 12262, *RFI*, 2007, *Tributi in genere*, 1431; Cass., sez. V, 26-1-2004, n. 1286, *GT*, 2004, 533, con nota di CORSO, *L'inerzia del contribuente ha valore confessorio?* Parimenti censurabile è la tesi sostenuta da una parte della giurisprudenza di legittimità secondo la quale le prove atipiche hanno valore di prova piena e sono, come tali, idonee da sole a costituire il fondamento della decisione: Cass., sez. V, 23-7-2007, n. 16263, *Guida normativa*, 2007, n. 37, VI.

⁽⁴⁵⁾ G.F. RICCI, *Le prove atipiche*, Milano, 1999, *passim*.

⁽⁴⁶⁾ Cass., sez. V, 23-1-2008, n. 1400, *Guida normativa*, 2008, n. 13, XIII; Cass., sez. V, 19-6-2007, n. 14218, Cass., sez. V, 11-6-2007, n. 13598, *inedita*; Cass., sez. V, 30-3-2007, n. 7915, *F*, 2007, 3298; Cass., sez. V, 1-12-2006, n. 25610, *RFI*, 2007, *Tributi in genere*, 1193; Cass., sez.

9. Resta da ultimo da dire con riguardo agli altri mezzi di prova che il d.lgs. n. 546/1992 esclude dal novero delle prove ammissibili nel processo tributario il giuramento e la prova testimoniale (art. 7, comma 4).

9.1. Se l'esclusione del giuramento (suppletorio e decisorio) non pone particolari problemi, ben diverso è il discorso da svolgere con riguardo al divieto di prova testimoniale.

Non è dubbio che le dichiarazioni paratestimoniali – raccolte dagli uffici tributari e dalla G. di F. (quest'ultima anche in veste di p.g.) fuori dal processo e senza le garanzie proprie dell'assunzione della prova testimoniale, e versate dall'ente impositore nel processo tributario attraverso il deposito del p.v.c. o dei verbali di sommarie informazioni testimoniali che tali dichiarazioni contengano – non possano costituire da sole il fondamento dimostrativo della pretesa erariale. In forza del principio di simmetria probatoria, l'inammissibilità processuale della prova testimoniale ridonda sull'istruttoria amministrativa degradando l'efficacia dimostrativa di tali dichiarazioni a quella degli indizi. Tali dichiarazioni, pertanto, sono utilizzabili dall'A.f. in funzione propulsiva ed orientativa delle indagini fiscali, e solo insieme ad altri e ben più qualificati elementi possono legittimare l'emissione dell'avviso di accertamento ⁽⁴⁷⁾.

Analogha efficacia, ancora, hanno nel processo i verbali di testimonianze

V, 30-1-2006, n. 1987, *F*, 2006, 1555; Cass., sez. V, 18-12-2006, n. 27059, inedita. La contabilità nera tenuta da terzi, per contro, ha valore di indizio.

⁽⁴⁷⁾ C. Cost., 21-1-2000, n. 18, *GiC*, 2000, 128; Cass., sez. V, 16-5-2007, n. 11221, *CorT*, 2007, 2360, con nota di PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*; Cass., sez. V, 15-1-2007, n. 703, *BT*, 2007, 1395; Cass., sez. V, 25-3-2002, n. 4269, *CorT*, 2002, 3366; Cass., sez. V, 7-2-2007, n. 2658 e Cass., sez. V, 10-2-2006, n. 2942, tutte in *Banca dati-Le leggi d'Italia*. In dottrina v. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, *DPT*, 1983, I, 1634 ss.; ID., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 62-64; PARLATO, *Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, *RT*, 1996, 1062; SCHIAVOLIN, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - Il processo tributario*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, 510; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993, 162.

acquisite in altri processi. Anche in tal caso, siamo in presenza di prove atipiche in sede fiscale, inidonee a supportare sul piano dimostrativo la ricostruzione storica operata dal giudice tributario ⁽⁴⁸⁾.

In base al principio costituzionale di parità delle armi, a sua volta, il contribuente ha la facoltà di avvalersi nel processo di dichiarazioni scritte di terzi a condizione che sia possibile identificare il soggetto che ha reso la dichiarazione ⁽⁴⁹⁾.

9.2. Il depotenziamento dell'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi ed il riconoscimento in capo al contribuente della facoltà di versare in giudizio dichiarazioni scritte non risolvono, però, tutti i problemi che ancora pone il divieto di prova testimoniale. Tale divieto, infatti, è anacronistico non trovando più giustificazione nelle (ormai superate) concezioni che ricostruivano il processo tributario in termini inquisitori, ed essendo ben poco coerente con il modello di riferimento rappresentato dal processo civile nel quale, per contro, la prova dei fatti controversi può essere fornita anche a mezzo di testi.

L'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, per di più, non è conforme ai principi di difesa e di giusto processo: per un verso, pur dovendo necessariamente riconoscersi al contribuente la facoltà di avvalersi di analoghi canali informativi, non è la stessa cosa attribuire una simile facoltà al privato e riconoscere all'A.f. il

⁽⁴⁸⁾ CONSOLO, *Legittima acquisizione delle risultanze di un'istruttoria penale (ex artt. 2 e 7 D.P.R. n. 473/82) e loro sufficienza, o meno, in particolare ove consistenti in prove orali, a sorreggere un accertamento tributario: una decisione del massimo interesse*, RT, 1987, II, 287 e TESAURO, *Prova*, cit., 890. Non condivisibile, pertanto, è l'orientamento sostenuto da una parte della giurisprudenza di legittimità la quale, peraltro in modo apodittico e contraddittorio, da una parte attribuisce alle dichiarazioni di cui al testo natura indiziaria, per sostenere subito dopo che tali dichiarazioni <<possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario anche se non corroborate da riscontri documentali>> (così Cass., sez. V, 4-4-2008, n. 8772, in *Banca dati, Le leggi d'Italia*).

⁽⁴⁹⁾ La giurisprudenza di legittimità, pertanto, tende ad ammettere l'impiego nel processo tributario soltanto delle dichiarazioni raccolte sotto forma di atto notorio.

potere giuridico di raccogliere dichiarazioni di pari natura; per l'altro, pur depotenziandone l'efficacia dimostrativa, le dichiarazioni paratestimoniali raccolte dall'A.f. sono inevitabilmente destinate ad influenzare la decisione del giudice più di quanto possano influenzarlo le dichiarazioni prodotte dal privato⁽⁵⁰⁾.

In non pochi casi, ancora, la prova testimoniale si presenta quale unico mezzo idoneo a ricostruire gli eventi del passato: la simulazione di un contratto, la non abitudine dell'esercizio di un'attività economica, il sostenimento delle spese di mantenimento dei beni assunti a fatti noti dal redditometro, l'inerenza o meno di un bene all'attività economica, sono altrettanti enunciati fattuali non sempre dimostrabili attraverso altri mezzi di prova⁽⁵¹⁾. L'inammissibilità di un mezzo di prova si traduce nella compressione del grado di attendibilità della ricostruzione storica ottenibile nel processo, sì da violare nella nostra materia pure il principio di capacità contributiva⁽⁵²⁾.

L'abrogazione del divieto di prova testimoniale non è più procrastinabile tenuto conto anche della recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo. La Corte europea, infatti, pur ribadendo l'inapplicabilità dell'art. 6 della Convenzione sui diritti dell'Uomo alla materia tributaria⁽⁵³⁾, ha stabilito che in materia di sanzioni non risarcitorie di non lieve entità, intese a prevenire ed a reprimere infrazioni di natura fiscale, si debba applicare la regola di celebrare il processo in un'udienza informata al canone dell'oralità in cui ogni

⁽⁵⁰⁾ Per maggiori approfondimenti, v. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste nel tempo*, RT, 2000, 569 ss.; ID., *Il giusto processo tributario*, RT, 2004, 26 ss.; TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, RT, 2006, 48 ss..

⁽⁵¹⁾ V., tra gli altri, SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 508 e TESAURO, *Prova*, cit., 889 ss.

⁽⁵²⁾ Sempreché, beninteso, si riconosca alla Consulta il potere di sindacare la legittimità costituzionale delle norme procedurali assumendo quale parametro di riferimento il principio di capacità contributiva.

⁽⁵³⁾ Sulla questione v. GALLO, *Il <<giusto>> processo tributario*, in AA.VV., *Il giusto processo*, Roma, 2003, 103 ss. e TESAURO, *Giusto processo*, cit., 22 ss..

parte abbia la facoltà di escutere propri testi e di controinterrogare i testi dedotti da controparte ⁽⁵⁴⁾.

Ci rendiamo conto che attribuire *tout court* al giudice tributario il potere di raccogliere prove testimoniali potrebbe tradursi in un appesantimento dei tempi della giustizia tributaria allo stato ben più celeri di quanto dobbiamo ancor oggi registrare in altri sistemi processuali.

È pur vero, però, che un equo contemperamento tra le esigenze di efficienza e di snellezza del processo (che un'istruttoria documentale può assicurare più di un'istruttoria orale), da una parte, e quella di accertamento nel processo della verità (che, per contro, può essere massimamente garantita da un modello processuale in cui anche le prove testimoniali sono ammesse), dall'altra, potrebbe essere trovato – una volta rimosso il divieto dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992 – nel riconoscere alle Commissioni tributarie il potere di assumere testi con le formalità e con le garanzie previste per la formazione della prova testimoniale nel processo civile soltanto in quei casi in cui l'istruttoria processuale svolta dalle parti (o, comunque, il materiale probatorio acquisito al processo) non abbia pienamente chiarito i fatti allegati in giudizio.

GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

⁽⁵⁴⁾ Da ultimo, C. Dir. Uomo, 23-11-2006, *Jussila v/Finland*, causa 73053/01, RT, 2007, 216, con nota di GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*.