

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI
TRIBUTARI DELLA REGIONE FRIULI VENEZIA GIULIA, VENETO, TRENTO E
BOLZANO**

UDINE 12 – 13 APRILE 2019

Onere probatorio e prove nel processo tributario

La parola prova viene comunemente usata nel lessico giuridico in due accezioni.

Con essa si designa il mezzo che serve per la dimostrazione di un fatto (es. il documento, la consulenza tecnica), più propriamente definibile come mezzo di prova, ma viene utilizzata anche per indicare il risultato del procedimento probatorio, il convincimento al quale perviene il giudice attraverso i mezzi di prova.

A tal proposito il diritto americano utilizza, rispettivamente, le locuzioni “*evidence*” e “*proof*”.

Entrambe le suddette accezioni rilevano nel processo tributario dove le prove sono regolate dalle norme del D.L.vo n. 546/92 che detta disposizioni sul processo tributario e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, dalle norme del codice di procedura civile (art. 1, comma 2 D. L.vo citato).

Le norme del codice di procedura civile che si occupano della istruzione probatoria sono quelle di cui agli artt. 191 e ss. del c.p.c., mentre le norme che disciplinano le prove sono poste dagli artt. da 2697 a 2739 del codice civile.

E' opportuno evidenziare subito che il giuramento e la testimonianza non sono ammesse nel processo tributario (art. 7 D.L.vo n. 546/92)

L'art. 2697 c.c., che regola l'onere della prova, dispone che esso grava su colui che vuol far valere in giudizio un diritto.

L'onere, quindi, grava sull'attore in senso formale (il ricorrente), ma occorre tener presente che il processo tributario ha la peculiarità di atteggiarsi a giudizio che viene instaurato a seguito della contestazione di una pretesa dell'amministrazione finanziaria che, una volta impugnata in sede giudiziale, deve essere supportata dalla dimostrazione degli elementi costitutivi del diritto, dimostrazione che spetta alla stessa amministrazione (attore sostanziale).

In proposito vedi la sentenza della Cassazione n. 8136/2012, Rv. 622684 secondo cui

“l'accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al

contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, nell'ambito della quale l'Ufficio finanziario è tenuto a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall'art. 2697 cod. civ.; è compito specifico del giudice di merito operare, con adeguata motivazione, il controllo critico sulla correttezza e portata probatoria e sulla coerenza logica e giuridica degli elementi addotti.

Passiamo ora ad illustrare alcune questioni ritenute di interesse riguardo alla prova nel processo tributario

Principio di non contestazione

E' un principio che deriva dall'art. 115 c.p.c. che autorizza il giudice a porre a fondamento della decisione i fatti non specificamente contestati, i fatti "pacifici", a meno che il giudice non sia in grado di escluderne l'esistenza in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo.

Tuttavia, deve essere precisato che il principio di non contestazione riguarda esclusivamente i profili probatori dell'atto non contestato; esso non si estende alle circostanze che implicano una attività di giudizio (Cass. Sez. 5 sent. n. 2196/2015, Rv. 634386 – Sent. n.12287/2018 Rv. 648373).

Tuttavia, deve essere precisato che il principio di non contestazione riguarda esclusivamente i profili probatori dell'atto non contestato; esso non si estende alle circostanze che implicano una attività di giudizio (Cass. Sez. 5 sent. n. 2196/2015, Rv. 634386 – Sent. n.12287/2018 Rv. 648373).

Ed ancora "il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito, oggetto della pretesa dell'attore-contribuente, che abbia avanzato istanza di rimborso di un tributo, allorchè l'ufficio finanziario convenuto ne abbia negato l'esistenza, può rilevare solo quando si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione dell'*an debeat*, atteso che la non contestazione opera sul piano probatorio e non restringe il *thema decidendum* ai solo motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda" (Cass. Sez. 6 sent. N. 09732/2016, Rv. 639869)

Le presunzioni

Art. 2727 c.c. "le presunzioni sono le conseguenze (*meglio: argomentazione logica*) che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato"

Art. 2728 c.c. "le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite"

Art. 2729 c.c. “le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice 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”

Si dirà poi che quest'ultima limitazione non opera nel processo tributario.

Nelle presunzioni semplici (*praesumptiones hominis*) il nesso è frutto del ragionamento dell'uomo.

Nelle presunzioni legali è la legge che predetermina il nesso tra fatto noto e fatto ignoto.

La presunzione legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici

Presunzione legale è quella di cui all'art. 231 c.c. – presunzione di paternità: “il marito è il padre del figlio concepito o nato durante il matrimonio”

la prova contraria può essere data mediante l'azione di disconoscimento della paternità

Se la presunzione legale non ammette prova contraria, si tratta di presunzione assoluta

Ad es. l'art. 232 c.c. - presunzione di concepimento durante il matrimonio

“si presume concepito durante il matrimonio il figlio nato quando non sono ancora trascorsi trecento giorni dalla data dell'annullamento, dello scioglimento o della cessazione degli effetti civili del matrimonio”

Nel diritto tributario esisteva la presunzione assoluta che era stabilita dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 23 aprile 2002, n. 73.

La questione di legittimità costituzionale di detta presunzione è stata affrontata dalla sentenza n. 144/2005 della Corte Costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 citato nella parte in cui non ammette la possibilità di provare che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione.

La Commissione tributaria provinciale di Perugia e la Commissione tributaria provinciale di Bologna, con quattro distinte ordinanze, hanno dubitato della legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dell'art. 3 citato, il quale punisce l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie, con la sanzione amministrativa dal 200% al 400% dell'importo per ciascun lavoratore irregolare del costo del lavoro, calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione.

Il citato art. 3 prevedeva un meccanismo tale da non consentire al datore di lavoro di fornire la prova che il rapporto di lavoro irregolare aveva avuto inizio in una data diversa da quella del primo

gennaio dell'anno in cui è stata accertata la violazione, e che, dunque, ha avuto una durata inferiore rispetto a quella presunta dalla legge.

Tale presunzione assoluta determina, secondo la Corte, la lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione, dal momento che preclude all'interessato ogni possibilità di provare circostanze che attengono alla propria effettiva condotta e che pertanto sono in grado di incidere sulla entità della sanzione che dovrà essergli irrogata.

Altro caso di presunzione tributaria censurata dalla Corte Costituzionale è quello affrontato nella sentenza n. 228 del 2014 che ha ritenuto sussistere una violazione non tanto del diritto di difesa, quanto dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva.

Si trattava della questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, I comma numero 2), secondo periodo dpr n. 600/73 che poneva la presunzione legale (relativa) secondo la quale i prelevamenti dai conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo sono da considerare “compensi” assoggettabili a tassazione se il contribuente non ne indica il beneficiario e se non risultano dalle scritture contabili.

La norma poneva un legame inferenziale tra il fatto noto del prelevamento del conto corrente ed il fatto ignoto del maggior compenso.

Il caso di specie riguardava degli avvisi di accertamento a carico di un avvocato nei cui confronti era stato accertato un maggior imponibile applicando l'art. 32.

La pronuncia della Corte ha affermato che detta presunzione violava gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

In particolare ha ritenuto non ragionevole l'identità di trattamento tra l'imprenditore ed il lavoratore autonomo per quanto riguarda la presunzione secondo la quale il prelevamento dal conto corrente bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

La presunzione poneva la seguente correlazione: in assenza di giustificazione, deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione – non contabilizzata o non fatturata – di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere fatturati o contabilizzati.

Detta correlazione è stata ritenuta congrua dalla Corte rispetto all'attività imprenditoriale essendo questa caratterizzata dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi. Nella logica dell'impresa il prelievo si può ascrivere all'acquisto di fattori produttivi impiegati nella produzione di beni e servizi.

Rispetto all'attività svolta dai lavoratori autonomi, invece, è stata ritenuta irragionevole perché il lavoro autonomo si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali.

La determinazione del compenso è rapportata all'opera professionale prestata.

La Corte conclude, pertanto, affermando che “la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonchè 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”.

E' dunque venuta meno una presunzione legale che, invero, poneva una assai discutibile correlazione tra prelievo/acquisizione di fattori produttivi impiegati nella attività di impresa/produzione di un maggior reddito pari all'ammontare del prelievo tanto da essere stata definita in dottrina una “presunzione contro natura” (R. Lupi).

Sull'ammissibilità della prova per presunzioni è particolarmente interessante quanto affermato dalla S.C. nella sentenza della Sez. T. n. 7509/2016, Rv. 639693 secondo cui “nel processo tributario, il ricorso alle presunzioni è ammissibile tanto in materia di tributi erariali che di tributi dell'ente locale, essendo positivamente esclusi dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 solo il giuramento e la prova testimoniale; il divieto di ammissione di quest'ultima, infatti, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni ai sensi dell'art. 2729, comma 2, c.c. in quanto detta norma, stante la natura della materia ed i mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario”

Nonostante il tenore letterale dell'art. 2729 c.c. che si esprime al plurale (presunzioni gravi, precise e concordanti) è da ritenere che “in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi” (Cass. Sez. I ordinanza n. 23153 del 26/9/2018, Rv. 650931)

A fronte di una presunzione di legge relativa “va contrapposta una prova, non un'altra presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale” (Cass. Civ., sez. V sent. n. 25365/2007, Rv 601148);

Le dichiarazioni extra processuali del terzo

Già si è detto che nel processo tributario vige il divieto di prova testimoniale.

Tuttavia, tale divieto non esclude che fonti di prova di natura dichiarativa possano essere valutate dal giudice.

Ha infatti affermato il S.C. che:

- “nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 si riferisce alla prova testimoniale 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” (Cass.Sez 5 sent. n. 9080/17, Rv. 643624)

- “nel processo tributario, le dichiarazioni rese da un terzo, inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziaro e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente, senza necessità di ulteriori indagini da parte dell'Ufficio” (Cass. sez. T.. sent. n. 6946/2015, Rv. 6352719)

Ed ancora Cass. ord. n. 29757/18, Rv. 651573: “nel processo tributario il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 non osta alla produzione sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in ragione dei principi del giusto processo ex art. 111 Cost., del contribuente, di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale che assumono valenza indiziaria sul piano probatorio. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto insufficiente ad integrare la prova contraria richiesta al contribuente la sola dichiarazione scritta della madre, in assenza di ulteriori elementi)

Sulla valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi e sulla attitudine delle stesse ad assumere il carattere di presunzione grave, precisa e concordante e, perciò, di prova il S.C. (Sez. T. n. 16711/2016, Rv. 640982) ha affermato che “nel processo tributario, le dichiarazioni di terzi acquisite in fase di accertamento hanno normalmente valore indiziaro, e pur tuttavia, per il loro contenuto intrinseco ovvero per l'attendibilità dei riscontri offerti, possono assumere valore di presunzione grave, precisa e concordante ex art. 2729 c.c. e, cioè, di prova presuntiva idonea a fondare e motivare l'atto di accertamento. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato l'avviso di accertamento fondato sulle dichiarazioni di più acquirenti di beni immobili, attestanti la percezione, da parte della contribuente, di corrispettivi non fatturati ed oggetto di recupero a tassazione da parte della Amministrazione finanziaria).

Quanto alle dichiarazioni rese in sede di verifica il S.C. ha ritenuto che “le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società non possono essere qualificate come testimonianza, ma integrano una confessione stragiudiziale, atteso il rapporto di immedesimazione organica tra il rappresentante legale e la società rappresentata, che non è reciso neanche quando l'atto sia compiuto dall'amministratore con dolo o abuso di potere o non rientri nella sua competenza” (Ord. sez. 6 , n. 22616/14, Rv. 632911)

Le limitazioni probatorie

E' noto che l'art. 52 comma 5 del dpr n. 633/72 nonché l'art. 32 del dpr n. 600/73 prevedono che la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso di non possedere i libri, registri, scritture e documenti richiestigli ne preclude la valutazione in suo favore in sede amministrativa o contenziosa.

La sentenza della Sez. T. n.16960/2016 Rv. 640761 ha chiarito che tale disposizione è applicabile solo qualora la dichiarazione del contribuente si traduca in un sostanziale rifiuto di esibizione, non, invece, qualora si fondi sull'effettiva indisponibilità della documentazione per colpa, caso fortuito o forza maggiore, incombendo all'amministrazione finanziaria la prova dei presupposti di fatto per l'applicazione della norma.

Deve trattarsi di una oggettiva non veridicità di tale dichiarazione

Il processo verbale di constatazione

Il p.v. di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza o dagli altri organi di controllo fiscale è assistito dalla fede privilegiata di cui all'art. 2700 c.c. quanto ai fatti in esso descritti con la conseguenza che, per contestare gli stessi, è necessaria la proposizione della querela di falso – Cass. Sez 5 ord. n. 15191/2014 Rv. 631468.

E' stata affermata, per es, la necessità della querela di falso per contestare la parte del p.v. di constatazione nella quale sia stata trascritta una conversazione telefonica tra il contribuente ed il pubblico ufficiale, trattandosi, ex art. 2700 c.c., della descrizione di fatti compiuti in presenza di pubblico ufficiale (Cass. Sez 5 sent. n. 30031/2018 Rv. 651550).

L'efficacia della sentenza penale

Le sentenze penali irrevocabili, quale che sia il dispositivo, emesse con riguardo a reati relativi ai medesimi fatti posti a fondamento dell'accertamento rappresentano un semplice elemento di prova – (Cass. Sez. T s n. 2938/2015 Rv. 634894)

La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario perché il fatto non sussiste; non ha efficacia di giudicato, ma può essere valutata dal giudice tributario quale possibile fonte di prova

(Cass. Sez. T s n. 10578/2015 Rv. 635637)

I poteri istruttori del giudice tributario

Sez. 6 sent n. 13152/14, Rv. 631140 “in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al giudice di appello non è più consentito ordinare il deposito di documenti, dovendo, invece, essergli riconosciuto il potere di ordinarne "ex officio" l'esibizione ai sensi dell'art. 210 cod. proc. civ.”

Sez. 5. Ord. n. 33506/18 Rv. 652181 “nel processo tributario, a seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 ed in applicazione dell'art. 58, comma 1, del medesimo decreto, al giudice di appello non è più consentito ordinare il deposito di documenti, dovendo, invece, essergli riconosciuto il potere di ordinarne l'esibizione, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., entro gli stessi limiti consentiti al giudice di primo grado, ossia quando è impossibile acquisire altrimenti la prova, come nel caso in cui una parte non possa conseguire i documenti in possesso dell'altra, ovvero in situazioni di oggettiva incertezza, al fine di integrare gli elementi istruttori in atti, non potendo invece essere ordinata d'ufficio l'esibizione di documenti di una parte o di un terzo, quando l'interessato può di propria iniziativa acquisirne una copia e produrla in causa”.

Nello stesso senso la sentenza della Sez. V n. 955/2016 Rv. 638439 che ha affermato che il giudice tributario non può acquisire d'ufficio un processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di rettifica.

Antonio De Lorenzi

Presidente di Sezione della CTP di Treviso
sost. proc. Procura Generale Venezia