

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

*SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE SICILIA*

“Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale”

Venerdì 21 e Sabato 22 ottobre 2016

*Università degli Studi di Catania
Facoltà di Economia - Dipartimento Economia e Impresa
Corso Italia nr. 55, Catania*

LE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Relatore: Cons. Luigi Lombardo

SOMMARIO: 1. La natura dispositiva del processo tributario. – 2. L’onere della prova nel giudizio tributario. – 3. (Segue): *a*) i giudizi di impugnazione di atti impositivi. – 4. (Segue): *b*) i giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte. – 5. (Segue): *c*) i giudizi vertenti sull’applicabilità di un’esenzione o di un’agevolazione. – 6. Il principio di non contestazione. – 7. La valutazione delle prove. – 8. I poteri istruttori del giudice tributario. – 9. La richiesta di relazioni e la consulenza tecnica. – 10. Le prove documentali. – 11. (Segue): i documenti non esibiti in sede amministrativa. – 12. Le altre prove: la confessione. – 13. (Segue): il giuramento e la testimonianza. – 14. Le presunzioni nel diritto tributario. – 15. Le presunzioni legali. – 16. (Segue): le presunzioni legali assolute. – 17. (Segue): le presunzioni legali relative. – 18. Le presunzioni semplici. – 19. (Segue): le presunzioni c.d. “supersemplici” (o “semplicissime”).

1. – La natura dispositiva del processo tributario.

Il processo tributario ha natura dispositiva (art. 99 e 112 cod. proc. civ.): il suo oggetto è fissato dal ricorrente col ricorso, quale forma dell’impugnazione dell’atto fiscale.

In particolare, sono i motivi contenuti nel ricorso che tracciano i confini del *thema decidendum*: non è ammessa l’integrazione dei motivi rispetto a

quelli contenuti nel ricorso, se non quando tale integrazione sia resa necessaria dal deposito di nuovi documenti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione (art. 24 d.lgs. n. 546/1992) ⁽¹⁾.

Vale la regola generale condensata nell'antico ditterio "*da mihi factum et tibi dabo ius*": è la parte, mediante la c.d. allegazione, che stabilisce su quale fatto il giudice deve pronunciarsi.

Com'è noto il *thema decidendum* è costituito essenzialmente da fatti giuridici (c.d. fatti principali), ossia da quei fatti dai quali – una volta verificatisi – la legge fa scaturire conseguenze giuridiche, dai fatti previsti nelle c.d. fattispecie giuridiche sostanziali.

Tali fatti sono distinti in fatti "costitutivi", da un lato, e fatti "impeditivi", "modificativi" e "estintivi", dall'altro: i primi sono quelli che fanno sorgere il preteso diritto; i secondi sono quei fatti che impediscono il sorgere del preteso diritto oppure ne modificano la consistenza o ne determinano l'estinzione.

Ogni parte allega i fatti giuridici a sé favorevoli e sfavorevoli all'altra parte: in particolare, i fatti costitutivi del diritto sono allegati dall'attore (principio della domanda: art. 99 cod. proc. civ.); i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa dell'attore sono eccepiti dal convenuto.

I fatti impeditivi, modificativi o estintivi possono essere rilevati anche d'ufficio dal giudice: si parla in questo caso di "eccezioni in senso lato" (ad es., il pagamento dell'obbligazione, la nullità degli atti giuridici, etc.). Ma

⁽¹⁾ La Corte di cassazione ha precisato che, nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma dell'impugnazione dell'atto fiscale, l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado; ne consegue che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti, ammissibile, ex art. 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, esclusivamente in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato l'inammissibilità della memoria integrativa dei motivi del ricorso, con cui erano dedotti vizi di inesistenza/nullità della notifica dell'atto impositivo già impugnato, sul rilievo che essi, proprio in ragione dell'intervenuta impugnazione dell'atto notificato, erano già conosciuti dal contribuente al momento della presentazione del ricorso introduttivo, mentre non era stata articolata alcuna prova per dimostrare la mancata o il diverso momento di conoscenza) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15051 del 02/07/2014, in *C.E.D. Cass.* n. 631568).

vi sono fatti impeditivi, modificativi o estintivi che la legge riserva all'eccezione della parte (c.d. "eccezioni in senso stretto") ⁽²⁾.

Il processo tributario, tuttavia, ha una sua specificità: quella di essere strutturato in forma impugnatoria, come impugnazione di un provvedimento positivo o negativo (fosse anche il silenzio-rifiuto) dell'amministrazione.

Il processo tributario è, perciò, un processo "a parti invertite". L'attore in senso sostanziale non è chi propone il ricorso (ossia il contribuente), ma chi è convenuto (l'amministrazione). Pertanto, l'allegazione dei fatti costitutivi va ricercata nel provvedimento impugnato: fatti "costitutivi" sono quelli che l'ente impositore ha indicato nel suo provvedimento ponendoli a fondamento della pretesa tributaria; mentre i fatti "impeditivi", "modificativi" o "estintivi" sono quelli che il contribuente allega col ricorso allo scopo di negare il fondamento della pretesa tributaria.

⁽²⁾ Recependo le conclusioni della dottrina più accreditata, la Corte suprema ha affermato che la regola è la rilevanza d'ufficio, salvo espressa previsione della rilevanza del fatto solo a iniziativa di parte. Le Sezioni Unite hanno affermato che, in relazione all'opzione difensiva del convenuto consistente nel contrapporre alla pretesa attorea fatti ai quali la legge attribuisce autonoma idoneità modificativa, impeditiva o estintiva degli effetti del rapporto sul quale la predetta pretesa si fonda, occorre distinguere il potere di allegazione da quello di rilevazione, posto che il primo compete esclusivamente alla parte e va esercitato nei tempi e nei modi previsti dal rito in concreto applicabile (pertanto sempre soggiacendo alle relative preclusioni e decadenze), mentre il secondo compete alla parte (e soggiace perciò alle preclusioni previste per le attività di parte) solo nei casi in cui la manifestazione della volontà della parte sia strutturalmente prevista quale elemento integrativo della fattispecie difensiva (come nel caso di eccezioni corrispondenti alla titolarità di un'azione costitutiva), ovvero quando singole disposizioni espressamente prevedano come indispensabile l'iniziativa di parte, dovendosi in ogni altro caso ritenere la rilevanza d'ufficio dei fatti modificativi, impeditivi o estintivi risultanti dal materiale probatorio legittimamente acquisito, senza che, peraltro, ciò comporti un superamento del divieto di scienza privata del giudice o delle preclusioni e decadenze previste, atteso che il generale potere - dovere di rilievo d'ufficio delle eccezioni facente capo al giudice si traduce solo nell'attribuzione di rilevanza, ai fini della decisione di merito, a determinati fatti, sempre che la richiesta della parte in tal senso non sia strutturalmente necessaria o espressamente prevista, essendo però in entrambi i casi necessario che i predetti fatti modificativi, impeditivi o estintivi risultino legittimamente acquisiti al processo e provati alla stregua della specifica disciplina processuale in concreto applicabile (Cass, Sez. U, Sentenza n. 1099 del 03/02/1998, in *C.E.D. Cass.* n. 515986; analogamente Cass., Sez. U, Sentenza n. 15661 del 27/07/2005, in *C.E.D. Cass.* n. 583491).

2. – L’onere della prova nel giudizio tributario.

In passato si riteneva che l’onere della prova gravasse esclusivamente sul contribuente, in forza della «presunzione di legittimità» degli atti amministrativi.

Si riteneva, in altre parole, che il fatto posto a fondamento dell’atto impositivo dovesse considerarsi processualmente provato fino a che il ricorrente non ne avesse fornito la prova negativa.

Oggi non è più così; è pacifico il principio che, anche nel processo tributario, l’onere della prova deve essere ripartito secondo le regole ordinarie proprie del processo civile, ossia guardando alla posizione sostanziale assunta in giudizio dalle parti e secondo la regola ordinaria dettata dall’art. 2697 cod. civ. ⁽³⁾. Perciò:

– l’Amministrazione finanziaria, pur essendo formalmente convenuta nel processo, è in realtà la parte che fa valere una propria pretesa (attrice in senso sostanziale) e deve, pertanto, provare i fatti costitutivi del proprio

⁽³⁾ La Corte di cassazione ha affermato a chiare lettere che «l’art. 2697 cod. civ. in quanto norma generale, si applica anche al contenzioso tributario» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8439 del 04/05/2004, in *C.E.D. Cass.* n. 572589); e ha precisato che l’onere probatorio gravante, a norma dell’art. 2697 cod. civ., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l’estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto “fatti negativi”, in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, tanto più se l’applicazione di tale regola dia luogo ad un risultato coerente con quello derivante dal principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all’art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l’esercizio dell’azione in giudizio. Tuttavia, non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può essere data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo (In applicazione di questo principio, la S.C. ha rilevato che, con riferimento alla domanda proposta al fine di ottenere l’esonero dal pagamento del contributo di bonifica adducendo il cattivo funzionamento degli impianti e l’omessa manutenzione della rete idrica, il consorzio avrebbe potuto assolvere l’onere della prova producendo dichiarazioni rese da terzi, documentazione fotografica, verbali di sopralluoghi o ispezioni redatti da pubbliche autorità) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9099 del 06/06/2012, in *C.E.D. Cass.* n. 622990).

diritto (art. 2697 comma 1 cod. civ.) ⁽⁴⁾;

– il contribuente (attore in senso formale, ma convenuto in senso sostanziale) deve invece provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697 comma 2 cod. civ.).

L'onere della prova si articola, però, in modo differente a seconda dell'oggetto del giudizio.

A tal fine, possono distinguersi tre tipi di giudizi tributari: *a)* i giudizi di impugnazione di atti impositivi; *b)* i giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte; *c)* i giudizi vertenti sull'applicabilità di un'esenzione o di un'agevolazione.

3. – (Segue): *a)* i giudizi di impugnazione di atti impositivi.

In questi giudizi, il contribuente è attore in senso formale, ma convenuto in senso sostanziale. Pertanto:

- l'Amministrazione ha l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria, gli elementi in base ai quali ha operato la quantificazione, i presupposti che legittimano l'adozione di un particolare metodo di accertamento, *etc.* (ad es., essa ha l'onere di provare che il contribuente ha conseguito ricavi o proventi maggiori di quelli dichiarati).

- il contribuente-ricorrente ha l'onere di provare la sussistenza dei fatti che riducono o elidono l'imponibile o l'imposta: ad es., i costi, i debiti, i fatti da cui consegue una riduzione dell'imponibile o dell'imposta.

Ma, come vedremo, talvolta si assiste ad una inversione dell'onere della prova; come quando l'amministrazione finanziaria trova elementi per formulare presunzioni semplici, col risultato che l'onere della prova viene ribaltato a carico del contribuente ⁽⁵⁾.

⁽⁴⁾ Secondo la Corte suprema, essendo l'Amministrazione finanziaria tenuta a fornire, secondo le regole generali, la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa verso il contribuente, spetta ad essa - allorché ritenga che sia applicabile la minore detrazione prevista per la locazione di case di civile abitazione rispetto a quella accordata per la locazione di fabbricati destinati ad attività commerciali - dare la dimostrazione che l'immobile locato dal contribuente aveva destinazione abitativa e non commerciale. (Sez. 5, Sentenza n. 13665 del 05/11/2001, in *C.E.D. Cass.* n. 550008).

⁽⁵⁾ Ad es., in tema di accertamento dell'I.V.A., la giurisprudenza ha ritenuto che il

4. – (Segue): b) i giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte.

In questi giudizi il contribuente è attore sia in senso formale sia in senso sostanziale.

Pertanto, il contribuente-ricorrente ha l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto del diritto di credito da lui vantato.

E infatti, poiché l'inesistenza della "*causa debendi*" è un elemento costitutivo (unitamente all'avvenuto pagamento e al collegamento causale) della domanda di indebito oggettivo (art. 2033 cod. civ.), la relativa prova incombe all'attore ⁽⁶⁾.

Il contribuente non ha però l'onere di produrre i documenti che sono già in possesso dell'amministrazione. Tali documenti devono essere acquisiti d'ufficio dal responsabile del procedimento, ai sensi dell'art. 18 della L. 7 agosto 1990, n. 241 e dell'art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

5. – (Segue): c) i giudizi vertenti sull'applicabilità di un'esenzione o di un'agevolazione.

Anche in questi giudizi, il contribuente è attore sia in senso formale che in senso sostanziale.

Pertanto, il contribuente ha l'onere di provare la sussistenza delle circostanze da cui derivano l'esenzione o l'agevolazione ⁽⁷⁾.

rinvenimento presso il contribuente di matrici di assegni annotati col nominativo di fornitori e l'importo del titolo costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo, poiché deve presumersi che l'emissione degli assegni bancari sia riferibile all'attività svolta in regime I.V.A. ed i relativi addebiti costituiscano corrispettivi degli acquisti, mentre incombe al contribuente l'onere di fornire la prova contraria ed al giudice di fornire adeguata spiegazione delle ragioni per le quali ritenga di non attribuire valore decisivo al precisato indizio (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8625 del 30/05/2012, in *C.E.D. Cass.* n. 622939).

⁽⁶⁾ Cass., Sez. 3, Sentenza n. 5896 del 17/03/2006, in *C.E.D. Cass.* n. 591021.

⁽⁷⁾ Si è affermato così, in giurisprudenza, che le fondazioni bancarie, quali enti di gestione della quota maggioritaria del capitale delle aziende di credito conferite in apposite società per azioni ai sensi del d.lgs. n. 356 del 1990, non possono essere

6. – Il principio di non contestazione.

Con la novellazione dell'art. 115 cod. proc. civ. ad opera della legge n. 69 del 2009, il principio di non contestazione – originariamente di natura esclusivamente pretoria – è assunto a principio generale del processo, come tale suscettibile di essere applicato anche nel giudizio tributario.

Tale principio consente al giudice di porre a fondamento della decisione i fatti affermati da una parte e non specificamente contestati dall'altra, anche se non provati.

Secondo i principi generali, i fatti non specificamente contestati restano fuori dal *thema probandum*, perché non abbisognano di prova, allo stesso modo dei fatti notori. Si tratta di fatti pacifici che il giudice – con effetti irreversibili, scaturenti dall'autonomia del potere delle parti di determinare l'oggetto della lite – è vincolato a ritenere sussistenti ⁽⁸⁾. È ovvio che l'onere di contestazione riguarda le allegazioni delle parti e non le prove documentali prodotte, la cui valutazione, in relazione ai fatti contestati, è comunque riservata al giudice ⁽⁹⁾.

Nel processo tributario, tuttavia, il principio di non contestazione si atteggia in modo peculiare, nel senso che esso non può operare – come nel processo civile – fino al esonerare il giudice dal dovere di tener conto delle prove acquisite sul fatto non contestato.

In primo luogo, quando il giudizio tributario è strutturato come impugnazione di atti impositivi, va considerato che l'amministrazione

assimilate agli enti ed istituti aventi finalità generali di assistenza, beneficenza, istruzione e cultura, ai quali l'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 riconosce il beneficio della riduzione a metà dell'aliquota sull'IRPEG. L'esistenza, in capo a tali fondazioni, di una presunzione di esercizio di impresa bancaria comporta, infatti, che esse, ove intendano beneficiare dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 6 cit., devono fornire la prova, in applicazione della regola generale prevista dall'art. 2697 c.c., di aver svolto, in via esclusiva o prevalente, un'attività di promozione sociale e culturale senza fini di lucro, in luogo di quella, prevista dal legislatore, di controllo e governo delle partecipazioni bancarie (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7882 del 20/04/2016, in *C.E.D. Cass.* n. 639701); cfr. anche Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7930 del 20/04/2016, in *C.E.D. Cass.* n. 639626, in tema di esenzione dall'I.C.I.

⁽⁸⁾ In questo senso, Cass., Sez. Un., 23 gennaio, 2002, n. 761, in *Giust. civ.*, 2002, p. 1909 ss.

⁽⁹⁾ Cass., Sez. 3, Sentenza n. 12748 del 21/06/2016, in *C.E.D. Cass.* n. 640254.

fonda la pretesa su un atto preesistente al processo, nel quale i fatti costitutivi sono stati già allegati. Donde le contrarie deduzioni del contribuente non determinano in capo all'amministrazione un onere aggiuntivo di allegazione rispetto a quanto già dedotto nell'atto impositivo.

In secondo luogo, poi, il carattere indisponibile dei diritti controversi fa sì che il silenzio dell'amministrazione sulle deduzioni del contribuente (allegazione di fatti impeditivi, modificativi o estintivi) non può determinare la esclusione del fatto non contestato dal piano dell'accertamento probatorio. Il giudice, perciò, pur quando l'amministrazione finanziaria non ha contestato il fatto allegato dal contribuente, non può porre tale fatto a fondamento della decisione se esso risulta insussistente sulla base delle prove acquisite.

Ne deriva che i fatti impeditivi, modificativi o estintivi dedotti dal contribuente e non contestati dall'ufficio con le controdeduzioni possono essere considerati fatti pacifici e non abbisognevole di prova solo a condizione che le risultanze istruttorie acquisite non forniscano comunque la prova negativa della loro inesistenza.

La Corte di cassazione ha così affermato che, nel processo tributario, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni, poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati ⁽¹⁰⁾; esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempreché il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza ⁽¹¹⁾.

7. – La valutazione delle prove.

Il giudice tributario valuta le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti (art. 116 cod. proc. civ.).

⁽¹⁰⁾ Così, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13834 del 18/06/2014, in *C.E.D. Cass.* n. 631297.

⁽¹¹⁾ Così, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2196 del 06/02/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 634386.

Nel processo tributario, l'eccezione alla regola della libera valutazione delle prove si riduce essenzialmente – come si dirà – alle prove legali documentali.

Per il resto la valutazione delle prove è rimessa alla “prudenza” del giudice (che è richiamata sia dall'art. 116 cod. proc. civ. che dall'art. 2729 cod. civ.).

L'apprezzamento del giudice è “prudente” nella misura in cui il giudice valuta le prove non arbitrariamente (non secondo criteri soggettivi), ma secondo regole condivise nella comunità sociale in cui egli vive ed opera.

Si dice, in proposito, che il giudice deve avvalersi delle c.d. “regole d'esperienza”, quali regole sociali condivise, con valenza intersoggettiva. E tali regole servono al giudice sia per valutare l'attendibilità delle c.d. prove dirette che per formulare le c.d. presunzioni semplici (prove indirette).

8. – I poteri istruttori del giudice tributario.

L'istruttoria probatoria nel processo tributario segue all'istruzione svolta dall'amministrazione finanziaria.

Istruttoria amministrativa (c.d. primaria) e istruttoria processuale (c.d. secondaria) sono collegate tra loro, nel senso che l'amministrazione riversa nel giudizio tributario gli elementi di prova raccolti nell'istruttoria amministrativa.

La raccolta delle prove è demandata principalmente (anche se non esclusivamente) all'attività delle parti.

Ma l'art. 7 del d.lgs. 546/92 attribuisce alle Commissioni tributarie alcuni speciali poteri istruttori d'ufficio, in forza dei quali esse possono:

- disporre accessi e ispezioni;
- richiedere dati, informazioni e chiarimenti agli uffici tributari;
- richiedere relazioni tecniche ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici (compreso il Corpo della Guardia di Finanza);
- disporre l'esperimento di una consulenza tecnica.

La Commissione tributaria poi, ai sensi dell'art. 210 cod. proc. civ., «*su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in*

giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo».

I poteri istruttori del giudice tributario, pur se modellati su quelli degli uffici, non possono avere finalità esplorative, ma devono essere esercitati – come recita l'art. 7, comma 1, del d.lgs. 546/92 – *«nei limiti dei fatti dedotti dalle parti»*.

In particolare, la Commissione non può svolgere indagini al fine di ricercare fatti non dedotti dall'amministrazione finanziaria e porli a sostegno dell'atto impositivo in luogo di quelli su cui l'atto è fondato.

La Corte di cassazione ha affermato, sul punto, che le Commissioni tributarie, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio spettante alle parti, possono acquisire d'ufficio le prove solo quando sia sommamente difficile o addirittura impossibile, per la parte di chi vi è onerata, fornire tali prove (come quando, ad es., si tratti di documenti decisivi per il giudizio in possesso dell'altra parte) ⁽¹²⁾.

9. – La richiesta di relazioni e la consulenza tecnica.

Come si è detto, l'art. 7, comma 2, del d.lgs. 546/92 dispone che le Commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministratore dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza.

Tale potere può essere esercitato solo qualora *«quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità»*.

In alternativa alla richiesta di relazione tecnica, il giudice tributario può nominare un consulente tecnico d'ufficio, ma anche l'esercizio di questa

⁽¹²⁾ Secondo la Corte Suprema, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi (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) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 955 del 20/01/2016, in *C.E.D. Cass.* n. 638439).

facoltà è subordinata alla medesima condizione della “particolare difficoltà” dell’acquisizione degli elementi conoscitivi necessari per decidere la causa.

Alla consulenza tecnica si applicano le norme del codice di procedura civile, con gli adattamenti del caso. Il consulente è nominato con ordinanza, in cui sono formulati i quesiti ed è fissata l’udienza nella quale il consulente deve comparire (art. 193 cod. proc. civ.).

10. – Le prove documentali.

La prova documentale costituisce la “prova regina” nel processo tributario, trattandosi di processo essenzialmente documentale.

Le parti hanno l’onere di produrre i documenti o con il ricorso introduttivo ovvero fino a 20 giorni liberi prima dell’udienza (art. 32 d.lgs. 546/92).

Possono produrre documenti anche in appello (art. 58, comma 2, d.lgs. 546/92), ovviamente nel rispetto dei termini fissati dalla legge processuale.

La Corte di cassazione ha affermato che è consentita la produzione nel giudizio di appello di qualsiasi documento, anche se già in precedenza disponibile ⁽¹³⁾ e che il giudice di appello può fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti in primo grado, purché acquisiti al fascicolo processuale in quanto tempestivamente e ritualmente prodotti in sede di gravame entro il termine perentorio di venti giorni liberi prima dell’udienza previsto dall’art. 32, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, applicabile in grado di appello stante il richiamo, operato dall’art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio di primo grado ⁽¹⁴⁾.

Valgono anche per il giudice tributario le norme (contenute nel codice civile) sull’efficacia probatoria dell’atto pubblico e della scrittura privata.

L’atto pubblico, a norma dell’art. 2700 cod. civ., *«fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti»*. Quindi, ad es., il processo verbale di constatazione fa prova, fino a querela di falso, di tutti i fatti compiuti dal verbalizzante o avvenuti in sua

⁽¹³⁾ Così, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 22776 del 06/11/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 637175.

⁽¹⁴⁾ Così, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3661 del 24/02/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 634467.

presenza; mentre ogni altra circostanza è rimane soggetta alla libera valutazione del giudice.

Anche la scrittura privata, a norma dell'art. 2027 cod. civ., *«fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta»*.

Sul punto, va precisato che, nel processo tributario, trovano applicazione sia l'istituto disconoscimento delle scritture private (artt. 214 e 215 cod. proc. civ.) sia quello della verifica (art. 216 cod. proc. civ.); ma l'istanza di verifica della scrittura privata può essere proposta solo in via incidentale nel giudizio tributario (mentre l'istanza di verifica può essere proposta in via principale solo dinanzi al giudice civile) ⁽¹⁵⁾.

La querela di falso, ovviamente, non può proporsi dinanzi al giudice tributario. Essa va proposta dinanzi al giudice civile ai sensi degli artt. 221 cod. proc. civ.; ma l'art. 39 d.lgs. 546/92 – norma che regola i rapporti tra processo tributario e processi non tributari – stabilisce che il giudizio tributario va sospeso quando è presentata querela di falso.

11. – (Segue): i documenti non esibiti in sede amministrativa.

In materia di imposte sui redditi, l'art 32, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che *«Le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e 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»*.

⁽¹⁵⁾ La Corte suprema ha affermato, sul punto, che, nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, alle norme del codice di procedura civile, trova applicazione l'istituto del disconoscimento delle scritture private, con la conseguenza che, in presenza del disconoscimento della firma (nella specie, di un assegno bancario), il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, essendogli altrimenti precluso tenerne conto ai fini della decisione, e a tale accertamento procede ove ricorrano le medesime condizioni che il codice di rito prescrive per l'eseribilità della procedura di verifica nonché, in caso positivo, con l'esercizio dei poteri istruttori e nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il processo tributario (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7355 del 31/03/2011, in *C.E.D. Cass.* n. 617445).

Analoga norma è prevista, in tema di accertamento dell'IVA, dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Queste norme limitano il diritto di difesa del contribuente anche in sede processuale, ma trovano la loro *ratio* nel principio di buona fede e nel dovere di collaborazione che spetta al contribuente: il contribuente non può avvalersi di documenti il cui esame ha inteso negare all'amministrazione in fase di accertamento dell'imposta.

Le norme richiamate, però, incidendo sul diritto di difesa della parte, devono essere applicate con cautela.

La Corte di cassazione ha precisato che questa figura di esclusione delle prove, costituendo eccezione a regole generali, non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e deve essere interpretata in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di obbligare il contribuente alla effettuazione di pagamenti non dovuti; perciò, il contribuente, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁶⁾ La Corte di cassazione, ha avuto occasione di affermare che, in tema di accertamento dell'IVA, l'art. 52, comma quinto, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti (libri, scritture, registri, etc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli o perché ha dichiarato di non possederli, o perché li ha comunque sottratti al controllo, costituisce norma facente eccezione a regole generali, che non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e deve essere interpretata, in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di obbligare il contribuente alla effettuazione di pagamenti non dovuti e, quindi, nel senso che, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente stesso deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio. (Nella fattispecie, all'esito di un sopralluogo negativo presso la sede legale di una società, l'Amministrazione Finanziaria, pur avendo appreso del trasferimento in altra sede e della disponibilità all'esibizione della contabilità da parte della società medesima, aveva provveduto alla contestazione dell'omessa contabilità con perdita conseguente del diritto al rimborso) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16536 del 14/07/2010, in *C.E.D. Cass.* n. 614546).

12. – Le altre prove: la confessione.

La confessione non è espressamente disciplinata nel processo tributario e dovrebbe, quindi, considerarsi ammessa in linea di principio.

Senonché, va esclusa la possibilità della confessione giudiziale c.d. provocata, stante l'inapplicabilità al processo tributario delle disposizioni dettate dagli artt. 230 ss. cod. proc. civ. in tema di interrogatorio formale.

Il potere di interrogare formalmente le parti, infatti, non rientra tra i poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, disposizione il cui primo comma – letto in relazione all'art. 32 comma 1 n. 2) DPR n. 600 del 1973 – consente invece al giudice tributario il potere di invitare le parti a comparire di persona per fornire chiarimenti.

Al contrario della confessione 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 ovvero resa in sede di interrogatorio libero (art. 229 cod. proc. civ.); la seconda, è la dichiarazione *contra se* resa dal contribuente all'amministrazione finanziaria o oralmente 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 per scritto (ad es., per mezzo di un questionario).

La Corte di cassazione ha escluso l'efficacia di prova legale di tali dichiarazioni, in ragione dell'indisponibilità delle situazioni soggettive controverse; esse, pertanto, rimangono soggette alla libera valutazione del giudice ⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁷⁾ Secondo la Corte suprema, nei rapporti relativi all'irrogazione di una sanzione pecuniaria per violazione di norme valutarie, le dichiarazioni sulla verità di fatti a sé sfavorevoli rese dal cittadino alla Guardia di Finanza al momento della elevazione del verbale di constatazione dell'infrazione, vertendo su fatti relativi a diritti indisponibili (atteso che lo *ius puniendi* della pubblica amministrazione prescinde del tutto da qualsivoglia volontà del privato, il quale può solo subire - sussistendo gli elementi, oggettivi e soggettivi, richiesti dalla norma prevedente l'illecito valutario - le conseguenze sanzionatorie del fatto da lui compiuto), non formano piena prova contro colui che le ha rese a norma degli artt. 2733 e 2735 cod. civ., ma vanno liberamente apprezzate dal giudice, che, però, dato il loro particolare valore, deve adeguatamente motivarne l'eventuale mancata utilizzazione (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11170 del 11/06/2004, in *C.E.D. Cass.* n. 573621). Il S.C. ha ancora affermato, in tema di contenzioso tributario, che le dichiarazioni rese in sede di verifica (nella fattispecie, ai

Ovviamente, il rifiuto ingiustificato della parte a consentire ispezioni, a produrre documenti, a rispondere alle richieste di chiarimenti rivolte dal giudice, come in generale il suo contegno processuale, hanno valenza meramente indiziaria e sono sottoposti al prudente apprezzamento del giudice.

13. – (Segue): il giuramento e la testimonianza.

La legge processuale tributaria (art. 7 del d.lgs. 546/92) esclude espressamente il giuramento e la testimonianza.

L'esclusione del giuramento trova il suo fondamento nel carattere indisponibile dei diritti controversi.

L'esclusione della prova testimoniale, invece, trova la sua ragion d'essere nel carattere essenzialmente documentale del processo tributario.

Secondo la giurisprudenza, tuttavia, l'esclusione della prova testimoniale non comporta l'inutilizzabilità delle dichiarazioni dei terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di Finanza o dell'amministrazione finanziaria, anche se non rese in contraddittorio con il contribuente.

Va ricordato che l'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972 sancisce che, in corso di verifica, l'Ufficio può invitare qualsiasi soggetto a fornire ogni informazione utile alle operazioni di accertamento; e l'art. 32, comma 8-*bis*, del D.P.R. n. 600 del 1973 pone poi in capo all'Ufficio il potere di invitare ogni altro soggetto a fornire chiarimenti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente. E l'Agenzia delle Entrate, spesso, nell'emettere l'avviso di accertamento, riporta nella motivazione del provvedimento le conclusioni dell'attività d'indagine oppure richiama *per relationem* il processo verbale.

fini dell'IVA) dal legale rappresentante di una società non assumono contenuto testimoniale, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda; tali dichiarazioni possono invece essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 28316 del 21/12/2005, in *C.E.D. Cass.* n. 586225).

Le dichiarazioni di terzi, quindi, entrano – seppur indirettamente – nel processo tributario, ma in maniera asimmetrica, in concreto sempre a supporto della pretesa dell'ente impositore.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, queste dichiarazioni rese dai terzi anche non in contraddittorio con il contribuente – inserite nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento – hanno valore meramente indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice ⁽¹⁸⁾.

Ma la Corte di Cassazione si è preoccupata di riequilibrare i rapporti tra ente impositore e contribuente; affermando che, nel processo tributario, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari – va riconosciuto non solo all'amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente, dovendosi dare attuazione ai principi del giusto processo, come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., e garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa ⁽¹⁹⁾.

14. – Le presunzioni nel diritto tributario.

La conoscenza acquisita nel processo per mezzo delle prove, che è costituita dal complesso degli “elementi di prova” acquisiti, può vertere sullo stesso fatto da provare (c.d. fatto principale o *factum probandum*) ovvero su un fatto diverso (detto “indizio” o fatto secondario), che consente tuttavia di risalire – per via inferenziale – al fatto provare.

Se l'elemento di prova verte sul fatto principale, si ha la prova “diretta”; se, invece, l'elemento di prova verte su un fatto secondario, dal quale può desumersi il fatto principale, si ha la prova “indiretta”, detta “presunzione”.

È quanto vuol dire l'art. 2727 cod. civ. quando afferma che «*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*».

Va sottolineato che la distinzione tra prove dirette e prove indirette ha rilievo esclusivo sul piano della valutazione degli elementi acquisiti e delle

⁽¹⁸⁾ Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6946 del 08/04/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 635271.

⁽¹⁹⁾ In questi termini, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11785 del 14/05/2010, in *C.E.D. Cass.* n. 612990; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4269 del 25/03/2002, in *C.E.D. Cass.* n. 553267.

conseguenze che possono trarsene; non ha rilievo sul piano dell'acquisizione delle conoscenze.

E invero, anche i fatti secondari, da cui possono trarsi le presunzioni, devono essere provati; e devono essere provati tramite i comuni mezzi di prova.

In realtà, ogni mezzo di prova è neutro rispetto al suo risultato: può consentire di acquisire una conoscenza sul fatto principale, dando luogo ad una prova diretta; come può consentire di acquisire una conoscenza solo su un fatto secondario, dando luogo così alla possibilità di formulare una presunzione e di pervenire ad una prova indiretta.

In sostanza, “a monte” della prova indiretta vi è sempre una prova diretta, che fornisce i fatti secondari da cui trarre la presunzione; ciò anche perché i fatti secondari, dai quali inferire i fatti da provare, non possono essere – a loro volta – provati per via di presunzione, stante il divieto della c.d. “*praesumptio de praesumpto*” affermato con assoluta costanza dalla giurisprudenza della Corte suprema ⁽²⁰⁾.

In altre parole, chi vuole formulare presunzioni (c.d. prove indirette) ha bisogno delle prove dirette, per poter disporre dei fatti secondari da cui desumere i fatti principali; salvo il caso in cui si tratti di presunzioni legali, ossia di presunzioni poste dalla legge.

⁽²⁰⁾ Secondo la Corte di cassazione, poiché le presunzioni semplici, ai sensi dell'art. 2727 cod. civ., sono le conseguenze che il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, gli elementi che costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza. Pertanto, è inammissibile la c.d. “*praesumptio de praesumpto*”, non potendosi valorizzare una presunzione come fatto noto, per derivarne da essa un'altra presunzione (Cass., Sez. 2, Sentenza n. 1044 del 28/01/1995, in *C.E.D. Cass.* n. 490081; Cass., Sez. 1, Sentenza n. 5045 del 09/04/2002, in *C.E.D. Cass.* n. 553601). Tuttavia, la Sezione Tributaria del S.C. ha affermato che il divieto di doppia presunzione (c.d. “*praesumptio de praesumpto*”) attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice, ma non con altra presunzione legale e, dunque, non ricorre nel caso in cui l'Ufficio finanziario procede all'accertamento fiscale sulla base di proventi desumibili dalle indagini su conti correnti bancari compiute dalla Guardia di Finanza, dovendosi presumere, in assenza di prove contrarie e posto l'accertamento del reato di usura, nel proprio contenuto fattuale, nonostante il proscioglimento penale, imputati i relativi elementi a ricavi diretti dell'attività del contribuente (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 17953 del 24/07/2013, in *C.E.D. Cass.* n. 628824).

Il codice di procedura civile distingue tra presunzioni legali (art. 2728 cod. civ.) e presunzioni semplici (art. 2729 cod. civ.): le prime, essendo stabilite dalla legge, dispensano dall'onere della prova coloro a favore dei quali sono state stabilite; le seconde sono affidate alla "prudente" valutazione del giudice, che può ammetterle solo se "gravi", "precise" e "concordanti".

15. – Le presunzioni legali.

Com'è noto, le presunzioni poste dalla legge si distinguono in "presunzioni legali assolute" e "presunzioni legali relative": le prime non ammettono la prova contraria; le seconde, invece, la ammettono.

16. – (Segue): le presunzioni legali assolute.

Quando si parla di presunzioni legali assolute, in realtà, si è fuori dal campo delle prove. Le presunzioni assolute, infatti, impongono una verità legale e inconfutabile, di modo che non ha alcun rilievo la corrispondenza o meno di essa alla realtà empirica.

Nel campo tributario, le presunzioni legali assolute sono diverse.

Un caso di presunzione legale assoluta, ad es., è previsto dall'art. 2 del TUIR, che stabilisce: *«ai fini delle imposte sui redditi si definiscono residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile»*. Sulla base di tale presunzione legale assoluta, chiunque, pur vivendo stabilmente all'estero, non abbia provveduto a cancellarsi dall'anagrafe dei residenti, risulta agli effetti fiscali ancora residente in Italia.

Altro esempio di presunzione legale assoluta è quello di cui all'art. 4 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che stabilisce che *«ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o della impresa commerciale da parte del possessore»*.

Va osservato che il tema delle presunzioni legali assolute è estremamente delicato nel diritto tributario; tanto è vero che la Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittime alcune tipologie di presunzioni assolute in

quanto lesive del diritto di difesa del contribuente garantito dall'art. 24 della Costituzione ⁽²¹⁾.

Certamente va ritenuta incompatibile con la Costituzione una presunzione legale assoluta che – in ipotesi – vertesse sulla entità del reddito del contribuente, ponendosi essa in chiara violazione, oltre che dell'art. 24, anche dell'art. 53 Cost., che sancisce l'obbligo dei cittadini di concorrere alla spesa pubblica «*in ragione della loro capacità contributiva*», capacità contributiva che deve essere reale e – come tale – da accertarsi caso per caso.

17. – (Segue): le presunzioni legali relative.

Le presunzioni legali relative sono distinte in: *a)* presunzioni “proprie”; *b)* presunzioni “improprie” o “verità interinali” (c.d. inversioni dell'onere della prova), a seconda che – per poter operare – presuppongano o meno che sia fornita la prova di un fatto secondario.

La presunzione relativa “propria” consiste in una agevolazione della prova, perché l'effetto probatorio previsto dalla legge si verifica a condizione che venga provato un fatto “secondario”, dal quale la stessa legge desume l'esistenza del “fatto principale”, secondo il modello enunciato dall'art. 2727 cod. civ. (così, ad es., la presunzione legale di paternità prevista dagli artt. 231 e segg. cod. civ. opera a condizione che sia dimostrata l'esistenza del matrimonio).

La “presunzione impropria” consiste invece in un vero e proprio esonero dall'onere della prova e – quindi – in una inversione dell'onere stesso, perché la legge impone al giudice di considerare senz'altro provato un fatto finché non venga data prova del contrario, senza muovere da alcun fatto secondario (così, ad es., nel caso della c.d. presunzione di buona fede nel possesso sancita dall'art. 1147, comma 3°, cod. civ.).

L'ordinamento tributario è ricco di presunzioni legali relative; e ovviamente, la presunzione legale relativa, essendo posta dal legislatore, non necessita di requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici.

Nel capo del diritto tributario, tipico esempio di presunzione legale relativa è il c.d. redditometro. Nei casi di accertamento con questo strumento,

⁽²¹⁾ Così, ad es., Corte cost., Sentenza 15 luglio 1976, n. 200.

l'amministrazione finanziaria deve provare in giudizio solo la ricorrenza di determinati fatti secondari indice di un certo livello di reddito (ad es. la disponibilità di certi beni: autovetture, barche, *etc.*); ma il contribuente potrà vincere la presunzione legale fornendo la prova contraria del possesso di un minor reddito ⁽²²⁾.

Un altro importante caso di presunzione legale relativa è quella che concerne i dati bancari; in forza della presunzione posta l'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi, se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito ⁽²³⁾.

In forza della presunzione legale relativa posta dell'art. 53 primo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, superabile solo con le prove indicate

⁽²²⁾ Secondo la Corte suprema, in tema di accertamento dei redditi, costituiscono - ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel testo applicabile nella fattispecie *ratione temporis* - "elementi indicativi di capacità contributiva", tra gli altri, specificamente la "disponibilità in Italia o all'estero" di "autoveicoli", nonché di "residenze principali o secondarie". La disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, costituisce, quindi, una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una "capacità contributiva". Pertanto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma. (Fattispecie nella quale la S.C. ha cassato con rinvio la decisione della commissione tributaria regionale che aveva ritenuto che il solo possesso di un'autovettura non consentisse l'accertamento con la rettifica operata) (Sez. 5, Sentenza n. 16284 del 23/07/2007, in *C.E.D. Cass.* n. 599484).

⁽²³⁾ La Corte di cassazione ha affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15857 del 29/07/2016, in *C.E.D. Cass.* n. 640618).

normativamente, i beni acquistati, importati o prodotti, che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, si presumono ceduti ⁽²⁴⁾.

Ancora, in forza della presunzione relativa posta dall'art. 53 ultimo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i beni che si trovano in uno dei 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 ⁽²⁵⁾.

In generale, configurano una presunzione legale relativa tutti gli accertamenti sintetici, essendo fondati sul metodo induttivo.

18. – Le presunzioni semplici.

Le presunzioni semplici corrispondono alla fattispecie disciplinata dall'art. 2729 cod. civ., secondo il quale «*Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*».

La presunzione consiste in un ragionamento inferenziale di tipo sillogistico: si parte dal fatto secondario (premessa minore) e da esso si inferisce, servendosi delle regole d'esperienza (premessa maggiore), la conoscenza del fatto da provare (c.d. fatto principale).

⁽²⁴⁾ Il S. C. ha affermato che, in tema di IVA, il mancato rinvenimento, nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività, di beni risultanti in carico all'azienda in forza di acquisto, importazione o produzione - nella specie, rilevati sulla base di annotazioni provvisorie contenute nelle schede di magazzino - determina l'applicabilità dell'art. 53, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale pone la presunzione legale di cessione senza fattura dei beni medesimi, salvo che il contribuente, su cui incombe la prova contraria, fornisca spiegazioni in merito all'assenza degli stessi in sede di verifica, e non, invece, dell'art. 54, secondo comma, ultimo inciso, del d.P.R. citato, il quale legittima il ricorso al metodo induttivo anche sulla base di presunzioni semplici (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 27195 del 16/12/2011, in *C.E.D. Cass.* n. 620858).

⁽²⁵⁾ La giurisprudenza ha affermato in proposito che, in tema di IVA, la presunzione di acquisto dei beni rinvenuti nel luogo in cui il contribuente esercita la sua attività può essere vinta, con l'allegazione di un rapporto non implicante il trasferimento della proprietà, solo con la dimostrazione di quel determinato rapporto tramite le specifiche prove documentali contemplate nello stesso articolo (libro giornale o altro libro tenuto a norma del codice civile, o apposito registro tenuto in conformità dell'art. 39 dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, oppure altro documento conservato a norma dello stesso articolo) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3929 del 18/03/2002, in *C.E.D. Cass.* n. 553114).

Il giudice, perciò, è chiamato a compiere un ragionamento più complesso rispetto a quello che deve porre in essere nel caso di prove dirette; deve compiere una doppia valutazione, occorrendo:

- 1) prima valutare l'attendibilità del fatto secondario (indizio) fornito dalle prove (valutazione corrispondente a quella da compiere nel caso di prova diretta);
- 2) poi verificare se è possibile – in forza di una regola d'esperienza – compiere una inferenza dal fatto secondario noto al fatto principale ignoto.

È pacifico che le presunzioni semplici, quando sono “gravi”, “precise” e “concordanti”, hanno la stessa efficacia delle prove dirette, nel senso che esse possono costituire il fondamento dell'accertamento del fatto.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza, il requisito della “gravità” è ravvisabile nel grado di convincimento che ciascuno dei fatti noti (secondari) è idoneo a produrre circa l'esistenza del fatto ignoto (principale), che deve essere dimostrata in termini di ragionevole certezza; il requisito della “precisione” esige che i fatti noti e l'*iter* logico del ragionamento probabilistico siano ben determinati nella loro realtà storica; il requisito unificante della “concordanza”, infine, richiede che il fatto principale ignoto sia di regola desunto da una pluralità di fatti secondari gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza ⁽²⁶⁾.

Orbene, le presunzioni nel diritto tributario presentano una loro importante specificità.

Esse, infatti, non operano solo nel processo e non sono riservate al giudice; al contrario, le presunzioni semplici operano innanzitutto prima e a prescindere dal processo e sono poste in essere dall'amministrazione finanziaria a conclusione dell'istruttoria amministrativa; salva la possibilità per il giudice tributario, una volta che l'atto impositivo sia impugnato in sede giurisdizionale, di verificarne la fondatezza.

La giurisprudenza tributaria è particolarmente attenta nel controllare che le presunzioni semplici siano fondate su “vere” regole d'esperienza, in grado di conferire reale attendibilità alle conclusioni.

⁽²⁶⁾ In tali termini, Cass., Sez. 2, Sentenza n. 3646 del 24/02/2004, in *C.E.D. Cass.* n. 570455.

In giurisprudenza, ad es., non sono giudicate gravi, precise e concordanti le presunzioni di ricavi superiori a quelli contabilizzati fondate sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento, quando tra i vari tipi di merce trattata esista una notevole differenza di valore ⁽²⁷⁾.

È invece ritenuto possibile fonte di presunzione semplice il comportamento antieconomico del contribuente, unito al rilievo di incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta ⁽²⁸⁾.

Altra presunzione semplice riconosciuta dalla giurisprudenza è quella relativa agli utili extra-bilancio delle società di capitali a ristretta base azionaria (specie se si tratta di base familiare), che si presumono distribuiti ai soci *pro quota* nel corso dello stesso esercizio annuale ⁽²⁹⁾.

⁽²⁷⁾ Secondo la Corte di cassazione, in tema di accertamento dell'IVA, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti. Ne consegue che non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento, né si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4312 del 04/03/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 635062).

⁽²⁸⁾ Secondo il S.C., in materia di IVA, l'amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26036 del 30/12/2015, in *C.E.D. Cass.* n. 638203).

⁽²⁹⁾ La C.S. ha affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima la presunzione di attribuzione "*pro quota*" ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria (nella specie, quattro soci). Tale presunzione – fondata sul disposto dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e non viene meno in ipotesi di

La giurisprudenza ammette anche, nel caso di saldo negativo di cassa (quando le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati), la presunzione di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo ⁽³⁰⁾.

Quanto agli studi di settore – che sono quelle indagini fondate su rilevazioni statistiche che servono al fisco per individuare, in via generale, i parametri fondamentali di reddito percepito dai liberi professionisti, dai lavoratori autonomi e dalle imprese – la giurisprudenza ha precisato che essi non sono inidonei – da soli – a fondare presunzioni in ordine all'accertamento del reddito; a tal fine, occorre il completamento dell'attività istruttoria amministrativa e l'instaurazione del contraddittorio col contribuente; solo dopo tale fase, e sulla base delle deduzioni (o delle mancate deduzioni) del contribuente, gli studi di settore possono essere utilizzati come fonte di presunzione semplice ⁽³¹⁾.

presentazione di domanda integrativa di condono da parte della società, essendo questa ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 20851 del 26/10/2005, in *C.E.D. Cass.* n. 584575).

⁽³⁰⁾ Secondo il S.C., in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini IRPEG ed ILOR, ai sensi dell'art.39 del d.P.R. n. 600 del 1973, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 27585 del 20/11/2008, in *C.E.D. Cass.* n. 605673).

⁽³¹⁾ Secondo la Corte suprema, l'accertamento tributario standardizzato mediante 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, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e 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 va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello “*standard*” prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate. 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

Quel che conta osservare è che le presunzioni semplici – sia pure dotate dei caratteri di “gravità”, “precisione” e “concordanza” richiesti dalla legge – possono sempre essere superate dalla prova contraria, allo stesso modo delle presunzioni legali relative.

Nel campo strettamente civilistico tale fenomeno non ha rilievo esterno, perché le presunzioni si formano nella mente del giudice al momento della decisione e, in presenza di prova contraria, le presunzioni non si formeranno affatto.

Nel campo del diritto tributario, invece, ove le presunzioni semplici sono soprattutto formulate dall’amministrazione finanziaria in sede di atto impositivo e sono esternate nella motivazione del provvedimento, l’offerta della prova contraria da parte del contribuente ha uno spazio e un rilievo peculiari.

A fronte della presunzione semplice formulata dall’ente impositore, sorge in capo al contribuente l’onere della prova contraria; prova che egli ha la possibilità di fornire prima nell’ambito del procedimento amministrativo in contraddittorio con l’amministrazione finanziaria, poi in seno al giudizio tributario, una volta impugnato l’atto impositivo.

19. – (Segue): le presunzioni c.d. “supersemplici” (o “semplicissime”).

Il diritto tributario conosce anche le presunzioni che sono denominate “supersemplici” o “semplicissime”, perché sono svincolate dagli ordinari requisiti di gravità, precisione e concordanza.

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. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, 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. (Nella specie, il contraddittorio endoprocedimentale non aveva dato esito positivo, a causa del rifiuto della contribuente di accettare una proposta di riduzione avanzata dall’Ufficio, senza fornire specifiche prove della inapplicabilità dei parametri) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11633 del 15/05/2013, in *C.E.D. Cass.* n. 626925; analogamente: Cass., Sez. 5, Sentenza n. 17646 del 06/08/2014, in *C.E.D. Cass.* n. 631951; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 27822 del 12/12/2013, in *C.E.D. Cass.* n. 629568).

Deve essere chiaro che è possibile ricorrere a tale tipo di presunzioni solo quando la legge lo prevede espressamente, solo quando essa dispone che si possa prescindere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Le presunzioni supersemplici, infatti, fanno eccezione ai principi generali in tema di presunzioni; pertanto, esse non possono ammettersi se non in presenza di una espressa previsione di legge e nei casi da essa tassativamente previsti (art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile).

Il legislatore autorizza l'amministrazione finanziaria, prima, e il giudice, poi, a servirsi di presunzioni "supersemplici" solo in situazioni di "particolare gravità".

L'art. 39 comma 2 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ad es., ammette il ricorso alle presunzioni supersemplici nei casi in cui il reddito di impresa non è stato indicato nella dichiarazione o quando il contribuente non ha tenuto una o più scritture contabili o le ha sottratte all'ispezione ovvero quando le scritture contabili sono piene di omissioni, inesattezze o falsità. In questi casi, l'ufficio accertatore è legittimato a ricostruire i redditi di impresa sulla base di dati e notizie comunque raccolti e senza l'onere di dimostrare la gravità, precisione e concordanza delle presunzioni formulate ⁽³²⁾.

⁽³²⁾ La Corte di cassazione ha affermato che, in tema di accertamento del reddito d'impresa, pur in presenza di contabilità regolare, ma sostanzialmente priva di garanzia di affidabilità e congruità sostanziali, il fisco può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni cosiddette "supersemplici", cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio (Nella specie, la S.C. ha ritenuto legittimo il ricorso alle presunzioni supersemplici da parte dell'Amministrazione che aveva desunto maggiori corrispettivi e maggiori guadagni rispetto a quelli dichiarati in base al solo raffronto dei prezzi di vendita e di acquisto risultanti dalle fatture attive e passive) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15027 del 02/07/2014, in *C.E.D. Cass.* n. 631522); ha statuito che, In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili, determinata da omissione, falsità, o inesattezza nella loro tenuta, legittima l'ufficio tributario all'accertamento induttivo del reddito imponibile, basato su presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza che, quando riguardino la percentuale di ricarico, devono avere per oggetto un campione significativo, per qualità e per quantità, dei beni

Altra situazione in cui sono ammesse le presunzioni supersemplici è quella, prevista dall'art. 41 D.P.R. n. 600 del 1973, della omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla; laddove l'ufficio è autorizzato a determinare il reddito del contribuente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ⁽³³⁾.

oggetto dell'attività d'impresa, senza necessariamente estendersi alla totalità dei beni (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6086 del 13/03/2009, in *C.E.D. Cass.* n. 607346); ha affermato ancora che, in tema di accertamento del reddito d'impresa, l'art. 39, comma 2, lett. c) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ne autorizza l'accertamento - e dunque la determinazione sulla scorta di presunzioni "supersemplici" (dati e notizie comunque raccolti e conosciuti), anche nel caso in cui sia stato acclarato che la mancanza delle scritture contabili sia ascrivibile ad un comportamento incolpevole del contribuente. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto illegittimo un accertamento induttivo, in quanto la mancata esibizione della contabilità era stata giustificata dal contribuente con il furto solo denunciato delle scritture) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16108 del 22/07/2011, in *C.E.D. Cass.* n. 618894).

⁽³³⁾ Secondo la Corte suprema, nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, la legge abilita l'Ufficio delle imposte a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, di tal che, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa. La prova contraria del contribuente non può essere rappresentata soltanto dalla comprovata presentazione, nell'anno precedente a quello oggetto di accertamento, di dichiarazione di cessazione dell'attività commerciale, in presenza di indici attestanti in capo al contribuente capacità reddituale e contributiva. (Nella specie la S.C. ha escluso il carattere di prova contraria della dichiarazione in parola, in presenza dell'accertata disponibilità da parte del contribuente di n. 3 veicoli, che, pure acquistati in anni precedenti, rilevavano una complessiva capacità reddituale e contributiva) (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 20708 del 03/10/2007, in *C.E.D. Cass.* n. 600927); in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere-dovere dell'Amministrazione è disciplinato non già dell'art. 39, bensì dall'art. 41 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, esso può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di

Quel che più conta osservare è che la facoltà di formulare presunzioni supersemplici – che la legge in particolari situazioni riconosce all'amministrazione finanziaria e al giudice – non può essere esercitata “arbitrariamente”: le presunzioni supersemplici poste a fondamento dell'accertamento devono sempre essere fondate su regole d'esperienza, sull'*id quod plerumque accidit*, e devono consistere in inferenze probabilistiche che consentono di acquisire la conoscenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria “ignoti” dai fatti “noti” disponibili (dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte).

L'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria non può essere solo possibile, ma deve essere anche “probabile”, “più probabile che no” (come si dice nella dottrina processualcivilistica).

E naturalmente, in questo giudizio – di grande delicatezza – giuoca un ruolo fondamentale la saggezza del giudice, il quale non deve fermarsi a considerare il singolo elemento fattuale, ma deve formulare un giudizio sintetico, che tenga conto dell'intero patrimonio conoscitivo derivante dagli elementi acquisiti, comparando e coordinando tutte le acquisizioni probatorie, in modo da dare prevalenza alla conclusione supportata da maggiore probabilità.

presunzioni c.d. supersemplici - cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 -, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3115 del 13/02/2006, in *C.E.D. Cass.* n. 587322).