



FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in

Economia Aziendale

**LA POSIZIONE DELLE PARTI E L'ONERE
DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

*THE POSITION OF THE PARTIES AND THE BURDEN OF
PROOF IN THE TAX JURISDICTION*

Relatore:
Prof. Stefano Acquaroli

Rapporto finale di:
Laura Marcattili

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

Introduzione	4
Capitolo 1: La posizione delle parti e l'onere della prova nel processo civile	8
1.1: L'onere della prova nel processo civile	9
1.2: Le parti nel processo civile	11
Capitolo 2: La posizione delle parti e l'onere della prova nel processo tributario	13
2.1: La posizione delle parti nel processo tributario	13
2.2: L'evoluzione storica dell'onere della prova	16
2.3: L'onere della prova nel processo tributario	19
2.4: Il principio di disponibilità della prova e il principio di non di non contestazione	22
2.5: Poteri istruttori Commissioni tributarie e relativo principio dispositivo	26
2.6: Tipologia di prove e presunzioni	28
Capitolo 3: Giuramento e testimonianza: due mezzi di prova non ammessi nel processo tributario	31
3.1: Discordanza tra art. 2729 c.c. e processo tributario	36
Capitolo 4: Giusto processo e processo tributario	37
Capitolo 5: L'onere della prova nella giurisprudenza	44

5.1: L'onere della prova nel transfer pricing	45
5.2: L'onere della prova sulle condotte antieconomiche	47
5.3: L'onere della prova sull'inerenza	49
5.4: L'onere della prova sulle fatture per operazioni inesistenti	52
5.5: L'onere della prova negli accertamenti bancari	54
Conclusioni	58
Bibliografia	60
Sitografia	62

INTRODUZIONE

Il presente elaborato ha ad oggetto la posizione delle parti e l'onere della prova nel processo tributario. “La regola dell'onere della prova indica al giudice in quale modo decidere la controversia quando un fatto non è provato”¹. Si tratta, quindi, di una regola che consente di individuare il soggetto al quale spetta l'onere della prova di un fatto controverso. Prima, di concentrarci sulla disciplina della posizione delle parti e del relativo onere probatorio nel processo tributario, ci soffermeremo nell'analizzare, seppur per grandi linee, le caratteristiche principali del tema delle parti e dell'onere della prova nel processo civile, che con riferimento al processo tributario costituisce un vero e proprio archetipo.² Si vedrà, quindi, come nel processo tributario non sia possibile applicare automaticamente le regole probatorie del processo civile. Anche se, il processo tributario risulta inevitabilmente condizionato da quest'ultimo. Nel processo tributario viene applicata la regola generale di cui all'art. 2697 c.c.³, la quale regola il processo civile e sancisce come deve avvenire la ripartizione dell'onere probatorio. La differenza sta nel fatto che, generalmente, diversamente da quanto accade nel processo civile, in quello tributario le posizioni formali e sostanziali

¹ F. TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2013, p. 179.

² L'art. 1, comma 2, D.lgs. 546/1992 dispone che “i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

³ Art. 2697 c.c., il quale sancisce: “Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre, chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'accezione si fonda”.

delle parti non coincidono, per cui il contribuente che è attore formale è in realtà convenuto sostanziale, mentre l'Ente impositore che è convenuto formale è in realtà attore sostanziale. Ora, se l'onere della prova deve essere posto a carico delle parti in relazione alla loro posizione sostanziale, nella generalità dei casi, diversamente da quanto accade nel processo civile, in quello tributario l'onere della prova dovrà gravare sull'Ente impositore, attore sostanziale. Con la conseguenza che all'Ente impositore spetta l'onere di provare i fatti posti alla base della pretesa impositiva, mentre al contribuente (convenuto sostanziale) spetta l'onere di dimostrare i fatti modificativi, impeditivi ed estintivi della pretesa stessa.

In aggiunta, ci soffermeremo su due casi nei quali vi è coincidenza della posizione sostanziale e formale assunta dalle parti in giudizio, ovvero, nelle controversie aventi ad oggetto il diritto di rimborso o l'opposizione al diniego di una agevolazione. In queste due categorie di controversie, l'onere di provare i fatti posti a fondamento del diritto di rimborso o dell'agevolazione fiscale, spetta al contribuente (attore formale e sostanziale), mentre all'Amministrazione finanziaria spetta l'onere di provare i fatti modificativi, impeditivi ed estintivi del diritto vantato dal contribuente (convenuto formale e sostanziale). Analizzeremo quelle situazioni che determinano un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, come nel caso delle presunzioni legali relative. Altra tematica che verrà approfondita sarà l'evoluzione storica dell'onere della prova nel processo

tributario. Soprattutto ci focalizzeremo sulla clausola *solve et repete*, la quale prevedeva – in ossequio al principio di legittimità dell’atto amministrativo- che il contribuente prima di adire il Giudice tributario per contestare un atto impositivo dovesse provvedere al pagamento dei tributi e degli accessori con lo stesso richiesti. In sostanza, il contribuente prima pagava poi poteva richiedere quanto indebitamente pagato, per cui il contenzioso tributario si risolveva sistematicamente nella tutela giurisdizionale nei confronti di una richiesta di rimborso di un tributo e relativi accessori versati a seguito di un atto impositivo ritenuto (totalmente o parzialmente) illegittimo o infondato. Conseguentemente, l’onere della prova era sempre a carico del contribuente. Questo principio venne dichiarato incostituzionale dalla Corte Costituzionale.⁴ In questo lavoro verranno esaminati due mezzi di prova, ammessi nel processo civile, mentre in quello tributario sono vietati: il giuramento e la prova testimoniale. Ci occuperemo poi anche dei principi enunciati dall’art. 111 Cost.⁵, il quale indica i principi costituzionali del “giusto processo” che verranno applicati a tutte le giurisdizioni, compresa quella tributaria. Tuttavia, malgrado i principi del “giusto processo”, la parità processuale delle parti non è ancora pienamente perseguita nella giurisdizione tributaria. Infine, si procederà all’analisi dei casi particolari che si discostano dalla regola generale di ripartizione dell’onere della prova (art. 2697

⁴ Sentenza Corte Costituzionale n.21/1961

⁵ Articolo 111 Costituzione, modificato dalla Legge Costituzionale n.2/1999

c.c.), rilevabili sia in ambito giurisprudenziale sia in ambito legislativo. In queste situazioni particolari vedremo come l'onere della prova subisce un'inversione a carico del contribuente. Tutto ciò comporta un miglioramento della posizione dell'Amministrazione finanziaria a discapito di quella del contribuente.

CAPITOLO 1

LA POSIZIONE DELLE PARTI E L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO CIVILE

PREMESSA

Prima di addentrarci nell'analisi del tema della posizione delle parti e dell'onere della prova nel processo tributario che costituisce oggetto del presente elaborato, si ritiene opportuno identificare i principi fondamentali della disciplina della posizione delle parti e dell'onere probatorio nel processo civile. Questa rapida digressione consentirà di vedere come nel processo tributario non sia possibile applicare automaticamente le regole probatorie tipiche del processo civile. Pertanto, seppur il processo tributario trae origine dal processo civile, dal quale risulta fortemente condizionato, esso costituisce una giurisdizione speciale⁶. Come giurisdizione speciale, esso ha molti punti in comune con il processo amministrativo: infatti “sia il processo amministrativo sia il processo tributario sono stati concepiti come prosecuzione di un previo procedimento amministrativo, più che come fase di controllo giurisdizionale sugli esiti di quel procedimento”⁷. Per quanto, invece, riguarda ai rapporti con il processo penale, il processo tributario, pur non rimanendo estraneo ai risultati probatori acquisiti in sede

⁶ A. GIOVANINNI, Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma, in *Rass. trib.*, 2014, p. 11 e ss.

⁷ M. RAMAJOLI, Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario, in *Rass. trib.*, 2013, p. 358.

penale, si differenzia per una “diversità di criteri da utilizzare nella distribuzione dell’onere e della valutazione della prova”⁸.

1.1 L’ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO CIVILE

Ma procediamo con ordine, chiarendo innanzitutto il significato del termine “prova”. Con questa espressione, viene identificata “l’insieme degli elementi, delle procedure e dei ragionamenti per mezzo dei quali la ricostruzione dei fatti, viene elaborata, verificata e confermata dal giudice come vera”⁹. Questa espressione è di A. Proto Pisani, il quale specifica che “il termine prova viene impiegato con una pluralità di significati”. E questo termine può significare:

- “gli strumenti di conoscenza dei fatti, tali strumenti sono tre: ispezione, documento e dichiarazione di scienza”;
- “il procedimento attraverso il quale gli strumenti di conoscenza si formano e sono acquisiti al giudizio”;
- “l’attività logica di conoscenza dei fatti, ovvero attività di percezione e di deduzione”;
- “il risultato dell’attività logica di conoscenza”¹⁰.

In sostanza, la prova rappresenta la parte centrale e fondamentale del giudizio, in quanto essa costituisce la modalità con cui il giudice terzo ed imparziale, il quale

⁸ G. Tabet, Collegamento fattispecie tributaria e penale, in *Rass. trib.*, 2015, p. 303; F. Tesauro, Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale, in *Rass. trib.*, 2015, p. 323 e ss.

⁹ A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012, p. 404; M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generale*, Giuffrè, Milano, 1992, p.63.

¹⁰ A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012, p. 404.

ha il dovere di decidere la controversia, ricostruisce, a partire da certi fatti noti e con le informazioni raccolte, una situazione concreta verificatasi in precedenza, dalla quale egli deve essere totalmente estraneo ed imparziale. In poche parole, “la prova è uno strumento, attraverso il quale, il giudice appura che i fatti dichiarati ed allegati dalle parti siano realmente accaduti”¹¹. La regola dell’onere della prova trova il proprio fondamento nel principio giuridico secondo cui: “*onus probandi incumbit ei qui dicit*” che si sostanzia essenzialmente nel porre a carico della parte che allega un fatto a sé sfavorevole, il dovere di darne prova dell’esistenza. “Qualora non sia raggiunta la prova del fatto dedotto in giudizio, il giudice deve decidere la controversia in senso sfavorevole nei confronti di chi non è stato in grado di dimostrare la fondatezza del fatto costitutivo del diritto vantato”¹². In conclusione, la regola dell’onere probatorio può essere intesa sia in senso “soggettivo” che in senso “oggettivo”. Nel primo caso, si intende “l’onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa impositiva, per fornire al giudice gli elementi necessari e sufficienti per arrivare ad una decisione corretta e consapevole. Invece, nel secondo caso, l’onere della prova consente al giudice di emettere in ogni caso la decisione in merito all’accoglimento o al rigetto della domanda, qualora nonostante l’attività probatoria non sia riuscito ad avvicinarsi

¹¹ G. VERDE, Prova legale e formalismo, in Foro it., V. 1990, p. 466 e ss; G.M. CIPOLLA, La prova tra procedimento e processo tributario, Padova, 2005, p. 8.

¹² S. PATTI, Prove. Disposizioni generali, voce in Commentario del codice civile, A. Scialoja e G. Branca (a cura di), Bologna-Roma, 1987, p. 12 e ss.

alla verità dei fatti”¹³. Pertanto, all’attore si richiede di provare i fatti posti a fondamento della propria domanda, mentre al convenuto spetta l’onere di dimostrare la non veridicità di quei fatti, ovvero, deve provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi del diritto vantato dall’attore.

1.2 LE PARTI NEL PROCESSO CIVILE

Il processo civile vede solitamente contrapporsi due parti:

1. La persona fisica o giuridica, che formula la domanda giudiziale;
2. La persona fisica o giuridica, nei cui confronti la domanda giudiziale viene posta, ovvero la persona contro la quale la richiesta è fatta.

“Le parti non possono stare in giudizio personalmente, ma devono avvalersi dell’assistenza di un difensore munito di procura”¹⁴. Parte processuale può essere anche il Pubblico Ministero che esercita l’azione civile, in alcuni casi specifici previsti dalla legge. Il Giudice è soggetto terzo ed imparziale, ovvero colui che, tenuto conto delle motivazioni e/o prove poste a sostegno della domanda, delle difese e delle eccezioni, decide il giudizio. A seconda del tipo di processo le parti assumono denominazioni diverse: nei processi introdotti con atto di citazione le parti vengono identificate come attore e convenuto, mentre nei processi introdotti con ricorso si usano le espressioni di ricorrente e resistente. La disciplina processuale dà rilievo a due diverse nozioni di parte: “la parte in senso formale,

¹³ S. PATTI, Prove. Disposizioni generali, voce in Commentario del codice civile, A. Scialoja e G. Branca (a cura di), Bologna-Roma, 1987, p. 12 e ss.

¹⁴ Art. 82 c.p.c.

che indica il soggetto che compie gli atti del processo; ... la parte in senso sostanziale che indica, invece, colui che, essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, subisce gli effetti sostanziali, ovvero di accertamento, del provvedimento giurisdizionale di merito”¹⁵. Quindi, nel processo civile introdotto con una citazione le parti vengono denominate come già detto, attore e convenuto. L’attore è colui che agisce in sede giurisdizionale per far valere un proprio diritto; mentre il convenuto è colui contro il quale l’attore esercita un’azione legale, mediante proponimento di domanda giudiziale. All’attore di norma spetta l’onere di prova, ovvero di provare la fondatezza dei fatti costitutivi, che ne hanno determinato l’origine della sua domanda giudiziale; a lui si oppone il convenuto che invece, ha l’onere di provare l’inefficacia, o provare eventuali altri fatti che abbiano modificato o fatto venir meno il diritto vantato dall’attore, chiamati rispettivamente fatti impeditivi, modificativi ed estintivi. Pertanto, nel processo civile l’attore è sia attore in senso formale che attore in senso sostanziale; stessa cosa vale per il convenuto, che è sia convenuto in senso sostanziale che in senso formale.

¹⁵ www.treccani.it

CAPITOLO 2

LA POSIZIONE DELLE PARTI E L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

2.1 LA POSIZIONE DELLE PARTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Prima di entrare nel merito del discorso, incentrato sulle parti del processo tributario, è bene ricordare che cosa sia il contenzioso tributario. Con quest'espressione si fa riferimento a un procedimento di natura giurisdizionale, avente ad oggetto controversie tributarie che insorgono tra Amministrazione finanziaria e contribuente. La norma di riferimento è contenuta nel D.lgs. n. 546/1992¹⁶. Il procedimento giurisdizionale tributario ha origine nell'ipotesi in cui il contribuente ritiene infondato o illegittimo un atto impositivo emesso nei suoi confronti ovvero il diniego espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. L'azione che egli stesso può esercitare è di ricorrere alle Commissioni Tributarie al fine di ottenere l'annullamento del suddetto atto, la cui richiesta di invalidità potrà essere parziale o totale.¹⁷ Entrando nel dettaglio, ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n.546/1992, le parti coinvolte in questo tipo di processo sono:

¹⁶ Articolo 1 comma 2°: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

¹⁷ C. ORSI, Manuale di diritto tributario, Maggioli Editore, 2010, pag. 495.

1. Ricorrente (attore), ovvero il contribuente che vuole ottenere la cancellazione totale o parziale dell'atto ritenuto da lui illegittimo o infondato, rivolgendosi al Giudice speciale tributario;
2. Resistente (convenuto), ovvero l'ente che ha emesso l'atto soggetto a impugnazione o che non ha provveduto a emanare l'atto richiesto (l'Ente impositore o l'Agente della riscossione).

Proprio il ricorrente avrà l'onere di presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale che risulta essere competente secondo il criterio territoriale stabilito dalla legge. Il ricorrente, di solito, corrisponde al "soggetto passivo dell'imposizione tributaria", anche se in circostanze meno frequenti rappresenta il destinatario della sanzione emessa o il sostituto d'imposta.¹⁸

In base all'art. 12 del D.lgs. n. 546/1992, il ricorrente deve obbligatoriamente essere assistito da un difensore, che appartenga ad una delle categorie professionali indicate dalla norma stessa. L'obbligo di assistenza tecnica non sussiste quando la controversia ha un valore non superiore a 3000 euro. Il resistente è l'Ente nei cui confronti è diretto il ricorso. Nel procedimento di primo grado il resistente può essere soltanto l'Ente impositore o l'Agente della riscossione. L'Agenzia delle Entrate sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. L'ente locale può stare in giudizio anche

¹⁸ C. ORSI, Manuale di diritto tributario, Maggioli Editore, 2010, pag. 497 e ss.

mediante il dirigente dell'Ufficio tributi, ovvero, per gli Enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

Per concludere il discorso sulle parti del contenzioso tributario, è importante menzionare il fenomeno dello sfasamento della posizione formale e sostanziale dell'attore e del convenuto. Nel processo tributario, il contribuente è attore formale, ma convenuto sostanziale. Sul contribuente grava, in generale, l'onere di provare i fatti modificativi, impeditivi ed estintivi del diritto vantato dall'Ente impositore. Mentre quest'ultimo, è convenuto formale, ma attore sostanziale, per cui su di esso grava l'onere di dimostrare la fondatezza e la sussistenza del proprio diritto vantato.¹⁹ Tuttavia, quando l'oggetto del contenzioso tributario è il diritto di rimborso o l'opposizione al diniego di una agevolazione fiscale, si verifica una coincidenza tra la posizione formale e sostanziale delle parti, così come avviene nel processo civile. In sostanza, in questi due tipologie di controversie, il contribuente è sia attore formale che sostanziale, mentre l'Ente impositore è sia convenuto formale che convenuto sostanziale. La coincidenza della posizione sostanziale e formale delle parti riconduce l'onere della prova alle regole del

¹⁹Va fatto presente che, oltre a quanto si dirà successivamente in relazione all'onere della prova nelle ipotesi di diritto al rimborso o di opposizione al diniego di una agevolazione fiscale, in alcuni casi l'onere della prova è comunque a carico del contribuente perché oggetto della controversia è il diritto dello stesso a portare oneri in deduzione della base imponibile o importi in detrazione dell'imposta, ovvero perché il legislatore ha disciplinato presunzioni legali relative (che sortiscono l'effetto di invertire l'onere della prova).

processo civile. Ovvero, l'onere di dimostrare la sussistenza e la fondatezza dei fatti costitutivi del proprio diritto vantato ricade sul contribuente (che è attore formale e sostanziale), mentre all'Ente impositore (convenuto formale e sostanziale) spetta l'onere di provare i fatti estintivi, modificativi ed impeditivi di tale diritto.

2.2 L'EVOLUZIONE STORICA DELL'ONERE DELLA PROVA

Prima di affrontare il tema dell'onere della prova nel processo tributario, occorre effettuare un piccolo excursus sull'evoluzione storica dell'onere probatorio nel contenzioso tributario. “In passato si riteneva che l'onere della prova gravasse esclusivamente sul contribuente poiché:

- gli atti amministrativi erano assistiti da una presunzione di legittimità;
- il fatto assunto come presupposto dell'emanazione dell'atto amministrativo si considerava processualmente provato fino a che il contribuente non ne avesse fornito la prova contraria”.²⁰

Venne trasferita in ambito tributario la c.d. presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, la quale permetteva di affermare che l'atto dell'Amministrazione finanziaria fosse conforme alla legge e che l'onere di dimostrare in giudizio l'illegittimità o l'infondatezza dello stesso gravasse sul contribuente. Il principio del *solve et repete*, previsto dall'art. 6 della L. 2248/1865, comportava che il

²⁰ G. ZIZZO, Il processo tributario. La prova nel processo, Intervento del 26/11/2014 al Master universitario di secondo livello in Diritto Tributario organizzato da S.A.F. Luigi Martino, Milano, 2014, p. 3.

contribuente dovesse effettuare il pagamento dei tributi e degli accessori richiesti come condizione per e prima di iniziare l'iter processuale, impugnando l'atto presso il Giudice speciale tributario. In sostanza, il contribuente prima pagava il credito contestato dall'Amministrazione finanziaria poi impugnava l'atto. Il processo aveva, quindi, sempre ad oggetto la richiesta di rimborso dell'importo richiesto con atto impositivo in quanto indebitamente pagato. Tutto ciò comportava che l'onere della prova veniva fatto gravare esclusivamente sul contribuente che volesse dimostrare la fondatezza della sua pretesa di rimborso. La Corte Costituzionale con la sentenza n.21/1961, ha sancito l'illegittimità costituzionale di questo principio perché nettamente in contrasto con tre articoli della Costituzione:

1. Art.3, che sancisce il principio di uguaglianza tra tutti i cittadini;
2. Art.24, che prevede la tutela giurisdizionale;
3. Art.113, che sancisce la tutela dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi²¹.

Una volta dichiarato incostituzionale il principio del *solve et repete*, finalmente si è arrivati, grazie ad una sentenza della Corte di Cassazione²², alla rimozione delle presunzioni di legittimità degli atti impositivi. Infatti, prima della pronuncia della Corte di Cassazione, l'Amministrazione finanziaria assumeva una posizione di

²¹ G. TREVES, La presunzione di legittimità degli atti amministrativi, CEDAM, Padova, 1936, pag. 83

²² Sentenza Corte di Cassazione n.2990/1979

vantaggio rispetto a quella assunta dal contribuente. Quindi, grazie a questa sentenza viene dichiarata irrilevante la posizione processuale delle parti, per valorizzare, invece, quella sostanziale assunta da quest'ultime. Perciò, l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa impositiva è in capo all'Amministrazione finanziaria. Sul contribuente, viceversa, grava l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa impositiva vantata dall'Ente impositore.

In precedenza, inoltre, "il processo tributario veniva ... qualificato come processo di tipo meramente inquisitorio. A seguito della riforma introdotta con D.P.R. n.636/1972, che ha determinato il passaggio da un procedimento di stampo amministrativo ad uno di stampo giurisdizionale, il carattere inquisitorio del processo tributario veniva stemperato dal riconoscimento dell'operatività del principio dispositivo"²³. L'utilizzazione del principio dispositivo nel processo tributario è stata prevista solo con la riforma del 1992. Infatti, nell'art. 7 del D.lgs. n.546/1992 vengono riconosciuti al giudice poteri istruttori "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Tutto ciò è in linea con il principio sancito dall'art. 115 c.p.c., nel quale il giudice deve soltanto valutare le prove fornite dalle parti e quindi, si deve limitare a dire quali prove allegare dalle parti intende ammettere nel processo. Ulteriore conferma del passaggio da un processo di tipo istruttorio si è

²³ M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 56 (Tesi di dottorato all'Università di Milano - Bicocca).

avuto con l'abrogazione del terzo comma dell'art. 7 del decreto sul contenzioso tributario, il quale prevedeva "la facoltà di ordinare alle parti il deposito documenti ritenuti necessari per la decisione finale della controversia".

"Nella giurisprudenza di legittimità è stata confermata la vigenza del principio dispositivo in ambito tributario, con la precisazione che i poteri istruttori previsti dall'art. 7 sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio, dovendo essi essere esercitati dal giudice solo per sopperire all'impossibilità o alla difficoltà evidente di una parte di produrre in giudizio certi documenti, nel rispetto del principio della parità delle armi"²⁴, sancito dall'art. 111 Cost..

2.3 L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Terminato l'esame dell'evoluzione storica dell'onere della prova passiamo al funzionamento della fase probatoria all'interno del processo tributario. In merito ci sono diverse questioni da affrontare, tra cui la definizione del soggetto a cui spetta l'onere probatorio. Partendo dal filone giurisprudenziale, la Corte di Cassazione si è espressa anche su questo aspetto processuale con la sentenza n.955/2016. Con questa sentenza viene stabilito che, anche nel processo tributario, in materia di onere della prova si applica la regola ordinaria contenuta nell'art. 2697 c.c., e viene applicata anche "la regola mediante la quale l'onere della prova

²⁴M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 59 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano - Bicocca).

viene ripartito guardando alla posizione sostanziale assunta in giudizio dalle parti”. In quanto “*onus probandi incumbit ei qui dicit*”²⁵ (L’onere della prova incombe su colui che afferma qualcosa).

L’art. 2697 c.c., stabilisce: “Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l’inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l’accezione si fonda”. Perciò:

- “l’Amministrazione finanziaria pur essendo formalmente convenuto nel processo, è in realtà parte che fa valere una propria pretesa (attrice in senso sostanziale) e deve, pertanto provare i fatti costitutivi del proprio diritto vantato (art. 2697 comma 1, c.c.);
- 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, c.c.).”²⁶

Questa regola porta ad una conseguenza, e cioè che i poteri istruttori che appartengono al giudice tributario sono sottoposti ad alcuni limiti operativi.

In primo luogo, il dispositivo che affida al giudice la possibilità di poter acquisire i mezzi di prova d’ufficio, va interpretato sulla base dell’art. 111 Cost., ovvero in

²⁵G. ZIZZO, Il processo tributario. La prova nel processo, Intervento del 26/11/2014 al Master universitario di secondo livello in Diritto Tributario organizzato da S.A.F. Luigi Martino, Milano, 2014, p. 4

²⁶L. LOMBARDO, Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale, Università degli Studi di Catania, Facoltà di Economia- Dipartimento Economia e Impresa, 2016, pp. 4 e ss.

base al principio di terzietà. In tale prospettiva il giudice non può agire al fine di rimediare alla scarsità del complesso probatorio prodotto dalle parti. Ha il solo compito di esercitare un potere istruttorio integrativo (e non sostitutivo) in merito agli elementi di prova da portare in giudizio.²⁷

In secondo luogo, questi poteri in mano al giudice non si possono esercitare in modo arbitrario, ma il loro esercizio (avvenuto o mancato) deve essere sempre motivato in modo adeguato. Inoltre, come abbiamo già visto, nel giudizio tributario generalmente non vi è coincidenza della posizione sostanziale e formale delle parti, con l'attribuzione dell'onere della prova al resistente formale invece, che al ricorrente formale. In alcune controversie, invece, come quelle aventi ad oggetto il diritto di rimborso l'opposizione al diniego di un'agevolazione fiscale, il contribuente diventa sia attore in senso formale che in senso sostanziale e a lui spetta l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto del diritto di credito da lui vantato o la sussistenza delle circostanze da cui derivano l'esenzione o l'agevolazione. Invece, l'Amministrazione finanziaria è sia convenuto in senso sostanziale che formale, e a lei spetta l'onere di provare i fatti estintivi, modificativi ed impeditivi del diritto di credito vantato dal contribuente e delle circostanze da cui derivano l'esenzione o l'agevolazione.

²⁷ Sentenza della Corte di Cassazione n. 673/2007.

Inoltre, è importante evidenziare anche la differenza che sussiste tra “prova dei fatti” e “motivazione adeguata”. La Cassazione afferma che un’efficace giustificazione non comporta anche un’automatica prova di quei fatti che costituiscono la base della motivazione stessa. Questo perché le funzioni dell’una e dell’altra sono differenti, ma essenziali al fine della migliore riuscita del processo tributario. Infatti:

1. la motivazione degli atti emessi dall’Amministrazione finanziaria²⁸ (L.212/2000); ha come obiettivo quello di far conoscere al contribuente gli elementi essenziali della pretesa, ossia l’*an* (esistenza o meno del diritto) e il *quantum* (quantità dovuta). Lo stesso contribuente può così definire un’adeguata linea difensiva;
2. la prova dei fatti ricade sul piano del fondamento reale della pretesa, sulla quale si basa il contenzioso tributario.²⁹

2.4 PRINCIPIO DI DISPONIBILITÀ DELLA PROVA E PRINCIPIO DI NON CONTESTAZIONE

Dopo aver definito come deve essere ripartito l’onere della prova tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria, è opportuno analizzare i principi cardine che devono essere applicati nel contenzioso tributario. In questo paragrafo affronteremo due principi previsti dall’art. 115 del c.p.c.

²⁸ Art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in base alla Legge n.212/2000.

²⁹ https://www.ecnews.it/lonere-probatorio-nel-processo-tributario/Luigi_Ferrajoli

Il primo principio è il c.d. “principio di disponibilità della prova”³⁰; in base al quale “il giudice deve porre a fondamento della propria decisione soltanto i fatti allegati dalle parti o dal pubblico ministero”. In base a questo principio il giudice deve soltanto analizzare le prove fornite dalle parti e deve limitarsi a dire se quelle prove possono essere ammesse o meno nel processo. Quindi, spetta alle parti l’obbligo di dichiarare di quali prove esse intendono avvalersi, ovvero, quelle che intendono far ammettere nel processo. Il giudice, tuttavia, può operare una certa discrezionalità nel non ammettere mezzi di prova che egli ritenga che siano non idonei, superflui o non in linea con il processo.

Per quanto riguarda il principio dispositivo della domanda, introdotto dall’art. 7 del D.lgs. n.546/1992 e applicato al relativo processo, si può affermare che il giudice nell’emettere sentenza è tenuto a considerare tutti i fatti portati all’attenzione dalle parti durante il giudizio. Non può, quindi, esercitare i propri poteri al fine di dedurre elementi differenti, che si discostino da quelli evidenziati dalle parti, sottoposti alla valutazione del collegio giudicante; ovvero, “il giudice non può estendere nessuna delle proprie facoltà istruttorie al di fuori del perimetro dei fatti dedotti dalle parti”³¹. Ad ogni modo il giudice può, ovviamente effettuare un’analisi del caso giuridico da una propria prospettiva in maniera del tutto autonoma.

³⁰ In base all’art. 115 c.p.c., il giudice deve porre a fondamento della sua decisione le prove proposte e i fatti non contestati.

³¹ <https://www.economy.it/poteri-istruttori-del-giudice-tributario/FrancescoRizzi>

Da questa situazione, che prende a modello lo svolgimento tipico del processo civile, si deduce l'applicazione del c.d. "principio di non contestazione". Il principio di non contestazione venne integrato all'art. 115 c.p.c., con Legge n.69 del 18 giugno 2009. In base a questo principio, il giudice può basare la propria decisione finale, non soltanto sulle prove allegate dalle parti ma anche sui fatti non specificamente contestati dalle parti. "Dunque, i fatti allegati da una parte e non specificamente contestati dall'altra parte della controversia non hanno bisogno di essere provati, venendo applicato appunto il principio di non contestazione, come deroga all'applicazione della regola di giudizio dell'onere della prova"³². Il principio di non contestazione viene anche definito un "onere di contestazione tempestiva", e si configura quando non vi è necessità di fornire una prova in merito a quei fatti che non sono stati contestati in modo tempestivo dalla controparte. Le parti devono contribuire ad una durata ragionevole di tutto l'iter processuale tramite la concretizzazione del principio di economicità del processo: in sostanza, la materia oggetto della controversia deve essere limitata. Quanto detto sinora mette in evidenza che alle Commissioni tributarie spettino ora poteri istruttori, a fronte del fatto che prima del 1992 le stesse esercitavano solo poteri inquisitori.

³² [www.rivistatrimestraleDIRITTOTRIBUTARIO.com/onere-di-contestazione-specifica-nel-processo-tributario/Ilaria de Pasquale](http://www.rivistatrimestraleDIRITTOTRIBUTARIO.com/onere-di-contestazione-specifica-nel-processo-tributario/Ilaria-de-Pasquale)

Il giudice può revocare il principio dispositivo non utilizzando le prove, nel caso in cui decida di avvalersi della conoscenza del fatto notorio, che è stato appreso al di fuori del processo in corso. Un fatto è notorio quando la comunità lo può osservare e percepire tanto distintamente da effettuare su di esso una valutazione critica e il giudice non può far altro che stabilirne gli effetti immediati in un contesto prettamente giuridico.³³ Si deve trattare, inoltre, di un fatto che rientri nella comune conoscenza/esperienza. Come detto poc'anzi, l'art. 7 del Decreto Legislativo 546/1992 riconosce al giudice poteri istruttori, i quali sono giustificati poiché in ballo non ci sono soltanto gli interessi delle parti, ma anche interessi di natura pubblicistica che appartengono alla collettività. Pertanto, la nuova disciplina normativa in materia tributaria ha lo scopo di attenuare la natura inquisitoria del contenzioso tributario; in precedenza valeva la regola sancita dall'art. 35 D.P.R. n.636/1972.³⁴

³³http://www.forgionegianluca.it/CONTENZIOSO_TRIBUTARIO/DOTTRINA/libro_contenzioso/giudice_parti/poteri_istruttori.htm#:~:text=Nel%20processo%20tributario%20vige%20il,del%20collegio%20giudicante%5B1%5D

³⁴http://www.forgionegianluca.it/CONTENZIOSO_TRIBUTARIO/DOTTRINA/libro_contenzioso/giudice_parti/poteri_istruttori.htm#:~:text=Nel%20processo%20tributario%20vige%20il,del%20collegio%20giudicante%5B1%5D

2.5 POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E RELATIVO PRINCIPIO DISPOSITIVO

La disciplina dei poteri delle Commissioni tributarie è regolata dall'art. 7 del D.lgs. n.546/1992. Questo articolo prevede che “le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazione e chiarimenti conferiti agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”. Inoltre, “le Commissioni tributarie, “quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza ovvero disporre consulenza tecnica”.

“Pertanto, il giudice di sua iniziativa può:

- disporre accessi e ispezioni;
- richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
- richiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato;
- disporre lo svolgimento di una consulenza tecnica”³⁵.

“Va aggiunto che il giudice tributario può applicare l'art. 210 c.p.c., secondo cui “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”³⁶.

³⁵ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p. 386.

³⁶ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p.386.

Il comma 3° dell'art. 7 del D.lgs. n.546/1992 il quale riconosceva alle Commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, è stato abrogato dal D.l. n. 203/2005, convertito in Legge n.248/2005. Infatti, il riconoscimento dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, esercitabili d'ufficio, ha fatto sorgere il problema del carattere inquisitorio oppure dispositivo del processo tributario. La tesi che riconosceva un carattere inquisitorio al processo tributario è stata attenuata con l'abrogazione del comma 3° dell'art. 7 del D.lgs. n.546/1992. La ratio di tale abrogazione va individuata nella volontà del legislatore di rimettere all'iniziativa delle parti l'andamento del processo e limitare la discrezionalità del giudice dalla quale potevano conseguire diversi effetti”³⁷.

“Il successivo comma 4° preclude invece al giudice tributario l'utilizzo del giuramento e della prova testimoniale nel processo tributario. Sul piano istruttorio il processo tributario è infatti un rito *principalmente documentale* e la non ammissibilità di tali strumenti probatori è dunque in linea con la ratio dello schema processuale voluto dal legislatore per tale processo”³⁸.

Infine, “nel processo tributario è applicabile anche l'art. 213 c.p.c., a norma del quale il giudice può richiedere d'ufficio alla pubblica amministrazione le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'Amministrazione stessa, che

³⁷ [7poteri istruttori del giudice \(forgionegianluca.it\)](http://www.forgione gianluca.it)

³⁸ [https://www.ecnews.it/poteri-istruttori-del-giudice-tributario/Francesco Rizzi](https://www.ecnews.it/poteri-istruttori-del-giudice-tributario/Francesco_Rizzi)

è necessario acquisire al processo”³⁹. Questo principio è stato dettato da una sentenza della Corte Costituzionale n.109 del 19 marzo 2007, con la quale quest’ultima si pronuncia anch’essa a favore del carattere dispositivo del processo tributario. “Il processo tributario, dunque, è un processo di parti, ed il potere di indicare i fatti rilevanti per il giudizio appartiene in via esclusiva alle parti. Il giudice, pertanto non può indagare su fatti che non siano stati indicati dalle parti, come precisa il citato art. 7, che circoscrive i poteri istruttori del giudice “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”; inoltre i poteri probatori del giudice sono esercitati a fini istruttori, e non ai fini decisori”⁴⁰.

2.6 TIPOLOGIA DI PROVE E PRESUNZIONI

Un altro elemento essenziale del processo tributario riguarda le presunzioni. Innanzitutto, “dobbiamo distinguere due tipologie di prove. E sono:

- prove dirette o storiche: qualsiasi atto o cosa che sia direttamente rappresentativo di ciò che si vuole provare;
- prove indirette, critiche o logiche: procedimento di ordine logico che, partendo da un fatto noto, anche se non immediatamente rappresentativo di quanto si vuole provare, se ne desume in via consequenziale l’esistenza del fatto da provare”⁴¹.

³⁹ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p.386.

⁴⁰ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p.387.

⁴¹ G. ZIZZO, Il processo tributario. La prova nel processo, Intervento del 26/11/2014 al Master universitario di secondo livello in Diritto Tributario organizzato da S.A.F. Luigi Martino, Milano, 2014, p. 18

Tra le prove indirette quella più importante nel sistema tributario è rappresentata dalle presunzioni. Le quali si possono definire come una conseguenza che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per poter risalire ad un fatto ignoto (art. 2727 c.c.). Possono distinguersi in:

- legali (previste dalla legge);
- semplici (lasciate al prudente apprezzamento del giudice). Le quali sono previste dall'art. 2729 c.c.

Le prime sono costituite da fatti che non devono essere provati perché la stessa li presume come probabili o come logica conseguenza di altri fatti. Le seconde sono create dall'Amministrazione finanziaria in fase istruttoria, quindi in sede procedimentale. Sono ammesse quando sono:

- gravi, (esprime l'alto grado di attendibilità o di inferenza che deve sussistere tra fatto noto e fatto ignoto);
- precise, (fa riferimento al loro grado di convincimento);
- concordanti (quando concordano con un'altra prova).

Le presunzioni legali presentano sempre questi tre profili di ammissione. In più, a loro volta, si dividono in:

1. assolute, il cui valore probatorio è assoluto, nel senso che non è ammessa la prova contraria;

2. relative⁴², le quali ammettono prova contraria e determinano un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. “In particolare, la parte in favore della quale viene fissata la presunzione sarà tenuta a provare il fatto indiziante, rimanendo dispensata dalla prova del fatto presunto; l'altra parte sarà tenuta a provare l'inesistenza del fatto noto oppure l'inapplicabilità dell'inferenza nel caso di specie”.⁴³

Le presunzioni legali relative si dividono a loro volta in:

- le presunzioni proprie;
- le presunzioni improprie, le quali determinano l'inversione dell'onere probatorio. “Perché la legge impone al giudice di considerare senz'altro provato un fatto finché non venga data prova del contrario”⁴⁴.

Per concludere, vi sono anche presunzioni cosiddette “semplicissime”, perché sono svincolate dagli ordinari requisiti di gravità, precisione e concordanza. “Si può ricorrere a questo tipo di presunzioni solo quando la legge lo prevede espressamente. E i casi in cui la legge autorizza l'utilizzazione delle presunzioni semplicissime sono:

- nei casi in cui il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione o quando il contribuente non ha tenuto una o più scritture contabili o quando le

⁴² G. FALSITTA, Corso Istituzionale di diritto tributario, Cedam, Padova, 2019, pag. 28.

⁴³ G. ZIZZO, Il processo tributario. La prova nel processo, Intervento del 26/11/2014 al Master universitario di secondo livello in Diritto Tributario organizzato da S.A.F. Luigi Martino, Milano, 2014, p. 21.

⁴⁴ L. LOMBARDO, Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale, Università degli Studi di Catania, Facoltà di Economia- Dipartimento Economia e Impresa, 2016, p. 19.

scritture contabili sono piene di omissioni, inesattezze o falsità tali da comprometterne l'attendibilità per la mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica (art. 39 comma 2, D.P.R. n.600/1973);

- nei casi in cui la dichiarazione non sia stata presentata o quando sia nulla: (art. 41 D.P.R. n.600/1973)".⁴⁵

In entrambi i casi formano elemento di prova anche se non sono qualificate.⁴⁶

CAPITOLO 3

TESTIMONIANZA E GIURAMENTO: DUE MEZZI DI PROVA NON AMMESSI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la testimonianza (art. 7 comma 4°, D.lgs. n.546/1992). La non ammissibilità del giuramento non ha scaturito particolari perplessità; in quanto; essa era già prevista nella precedente normativa e perché il processo tributario prima del 1992 veniva considerato come un processo meramente inquisitorio⁴⁷. Invece, con il D.P.R. n. 739/1981, che ha modificato l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, il divieto di prova testimoniale venne applicato nel contenzioso tributario. Questo divieto venne poi confermato successivamente dal decreto sul processo tributario. Prima del 1981, "dunque, la prova testimoniale era ammessa nel processo tributario al fine di provare i fatti di

⁴⁵ L. LOMBARDO, Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale, Università degli Studi di Catania, Facoltà di Economia- Dipartimento Economia e Impresa, 2016, p. 26 e ss.

⁴⁶ G. FALSITTA, Corso Istituzionale di diritto tributario, Cedam, Padova, 2019, pag. 28.

⁴⁷ A. CAPOZZI, Processo tributario: divieto di testimonianza e valore probatorio delle dichiarazioni rese dal terzo, Napoli, 2014, p. 45 e ss. (Tesi in dottorato all'Università degli studi di Napoli Federico II).

causa”.⁴⁸ La dottrina e la giurisprudenza si sono sempre scontrate sull’argomento in esame. La dottrina sostiene che il processo tributario, essendo un processo esclusivamente documentale, incontri delle difficoltà nell’esperire una prova così complessa e strutturata come quella testimoniale. Dall’altra parte, invece, la giurisprudenza ha affermato che la non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, non comporti necessariamente l’inutilizzabilità delle dichiarazioni fornite dai terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di finanza o dell’Amministrazione finanziaria o delle dichiarazioni di terzi introdotte nel processo con il documento che le riproduce⁴⁹. L’art. 51, comma 4°, del D.P.R. n.636/1972, stabiliva che nel “corso di un processo, l’Ufficio può invitare qualsiasi soggetto a fornire qualsiasi informazione utile ai fini dell’accertamento”. Inoltre, l’art. 32, comma 8-bis, del D.P.R. n.600/1973 attribuisce “all’Ufficio il potere di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi”. Tutto ciò comporta un divario tra la fase dell’accertamento e la fase del processo. Poiché, durante l’accertamento, l’Ufficio può consultare le dichiarazioni dei terzi al fine di ottenere informazioni utili per l’Amministrazione finanziaria ai fini della propria attività probatoria. Mentre, nel corso del processo, il giudice non può verificare quanto affermato dai soggetti

⁴⁸ A. CAPOZZI, *Processo tributario: divieto di testimonianza e valore probatorio delle dichiarazioni rese dal terzo*, Napoli, 2014, p. 45 e ss. (Tesi in dottorato all’Università degli studi di Napoli Federico II).

⁴⁹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p.388.

terzi in questione, non essendo ammessa la testimonianza nel processo tributario. A tal proposito la Corte Costituzionale, con sentenza n.18 del 21 gennaio del 2000, ha affermato che il divieto della prova testimoniale non è in contrasto con la Costituzione e in particolare con gli articoli:

1. Art. 3 Cost., che sancisce il diritto di uguaglianza tra tutti i cittadini;
2. Art. 24 Cost., diritto di difesa e azione;
3. Art. 53 Cost., che sancisce che tutti i soggetti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Infatti, “più precisamente, per quanto riguarda l’art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza e quindi, in ambito processuale, il principio della “parità delle armi”, la Corte non lo ritiene violato, in quanto “il divieto della prova testimoniale trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, sia nella circostanza che esso è un processo esclusivamente scritto e documentale”. In merito, invece, alla violazione dell’art. 24 Cost., secondo la Corte, tale divieto non sarebbe lesivo del diritto di difesa, poiché “il solo fatto dell’esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa”. Infine, continua la Corte, il divieto di testimonianza non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all’art. 53 Cost.,

riguardando “tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo”⁵⁰.

Dopo aver definito che il divieto di prova testimoniale non risulta in contrasto con gli artt. 3, 24, 53 Cost., la Corte Costituzionale si è mostrata a favore dell’ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi nel processo tributario. In sostanza, secondo la Corte le dichiarazioni dei terzi sono ammesse nel processo tributario, perché esse non hanno valenza propria della prova testimoniale, ma costituiscono per lo più elementi indiziari. Pertanto, la decisione finale del giudice “non può essere fondata soltanto sui di essi, ma sono necessari anche altri elementi di prova”⁵¹.

Tuttavia, la Corte di Cassazione riconosce al contribuente la possibilità di poter indurre nel processo dichiarazioni rese dai terzi in sede extraprocessuale. In modo tale da rispettare i principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell’art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l’effettività del diritto di difesa.⁵² Chiaramente, anche per il contribuente, tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di elementi indiziari, i quali dovranno essere integrati anche da altri elementi ai fini della decisione finale del giudice. “In definitiva, le dichiarazioni rese dai terzi costituiscono meri indizi, capaci sì di orientare il convincimento del giudice, ma

⁵⁰ Sentenza Corte Costituzionale n. 18 del 21 gennaio 2000

⁵¹ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1-parte generale, UTET, Torino, 2019 p.388.

⁵² Sentenza Corte di Cassazione n. 11221 del 16 maggio 2007.

che da soli non possono costituire il fondamento della decisione. Le dichiarazioni di terzi sono, quindi, ammesse nel processo tributario, non a titolo di fonti di prova in senso proprio, ma piuttosto a titolo di ausilio all'accertamento, che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi. Tali dichiarazioni, pertanto, pur non costituendo prova decisiva, devono essere tenute presenti dal giudice come elementi indiziari, da valutare insieme agli altri elementi, come le presunzioni, la documentazione acquisita, le eventuali movimentazioni finanziarie, la mancata contestazione dell'Amministrazione finanziaria".⁵³

Più specificamente, con le sentenze della Suprema Corte n.9876/2011 e n.11630/2015 è stato chiarito che “nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di contestazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziaro, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel corso di particolari circostanze e specialmente quanto abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'Amministrazione finanziaria”⁵⁴.

⁵³ [mezzi-prova-processo-tributario_villani_tribuna-finanziaria_04-05-2018.pdf](#)

⁵⁴ [mezzi-prova-processo-tributario_villani_tribuna-finanziaria_04-05-2018.pdf](#)

3.1 DISCORDANZA TRA L'ART. 2729 c.c. E IL PROCESSO TRIBUTARIO

L'art. 2729 c.c., comma 2°, sancisce che “le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”. Ma ciò non coincide con quanto visto sinora, dato che nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale, ma sono largamente utilizzate le presunzioni. A questo punto sulla questione è intervenuta la Corte di Cassazione che ha affermato che “dal divieto della prova testimoniale non discende l'inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729 c.c., comma 2°, poiché questa norma attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario⁵⁵. “L'Amministrazione finanziaria può dunque, porre a fondamento dei suoi atti presunzioni semplici, quali sono, ad esempio, i criteri di quantificazione del reddito contenuti negli studi di settore”⁵⁶. È sufficiente perciò osservare che la legge tributaria spesso prevede espressamente la possibilità per l'Amministrazione di avvalersi di presunzioni “semplici”, ovvero quelle dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza o “semplicissime”, e ciò porta necessariamente ad ammettere l'utilizzo delle presunzioni anche nel processo tributario, rendendo di fatto inapplicabile dunque, il disposto del comma 2° dell'art. 2729 c.c. In altri

⁵⁵ Sentenza Corte di Cassazione n. 12210 del 14 agosto 2002

⁵⁶ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale, UTET, Torino, 2019, p. 390.

termini, le norme sulle presunzioni avrebbero un duplice destinatario: l'Amministrazione finanziaria prima (nel procedimento), il giudice poi (nell'eventuale fase processuale), mentre l'art. 2729 c.c., comma 2°, non avrebbe valenza di norma generale di diritto comune”⁵⁷.

La sentenza della Corte è stata aspramente criticata, in quanto secondo la dottrina, non risolve il problema della discordanza tra presunzione e divieto di testimonianza nel processo tributario. La dottrina, ritiene, che la prova per presunzioni semplici venga applicata nel processo tributario; in quanto “le norme del codice civile non trovano diretta applicazione nel diritto tributario, ma soltanto qualora ne ricorrano i presupposti che giustificano l'integrazione del diritto tributario con la disciplina del codice civile” “La normativa tributaria si pone, quindi, in posizione di specialità e, comunque, di prevalenza rispetto alla disciplina di cui al citato art. 2729 comma 2° c.c.”⁵⁸.

CAPITOLO 4

GIUSTO PROCESSO E PROCESSO TRIBUTARIO

Per quanto riguarda il principio di giusto processo, si può affermare che si tratti di un principio dell'ordinamento di ogni Stato membro dell'Unione Europea. Da un punto di vista internazionalistico e comunitario lo possiamo ritrovare all'interno.

⁵⁷ [L'EFFICACIA PROBATORIA DELLE DICHIARAZIONI DI TERZI NEL PROCESSO TRIBUTARIO \(rivistadirittotributario.it\)](http://rivistadirittotributario.it).

⁵⁸ A. CAPOZZI, *Processo tributario divieto di testimonianza e valore probatorio delle dichiarazioni rese dal terzo*, Napoli, 2014, p.51 (Tesi in dottorato all'Università degli studi di Napoli Federico II).

1. Dell'art. 6 della CEDU (Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali);
2. Dell'art. 10 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo

Nel nostro ordinamento il termine “giusto processo” viene fatto risalire a Piero Calamandrei, secondo il quale la legittimità di un processo doveva misurarsi "sull'osservanza di una dato cerimoniale, sul rispetto di sostanziali principi di civiltà giuridica, quali l'imparzialità e la terzietà del giudice, il contraddittorio e l'effettività delle parti, la motivazione delle decisione"⁵⁹. In passato la Corte Costituzionale, affermava che il principio di giusto processo andasse ricercato unicamente nell'art. 24 Cost., sotto forma di diritto di azione e di difesa.⁶⁰

Nella nostra Costituzione tale principio è disciplinato dall'art. 111, che è stato modificato con la Legge Costituzionale n.2 del 25 novembre 1999. In questo articolo vengono evidenziati i seguenti principi cardine che devono essere applicati a tutti i tipi del processo. E sono:

- la giurisdizione viene attuata attraverso il giusto processo, regolato secondo la legge vigente;
- ogni processo è regolato dal principio del contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale;

⁵⁹ P. CALAMANDREI, *Processo e giustizia*, a, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, pp. 282 e segg.

⁶⁰ A. CAPOZZI, *Processo tributario: divieto di testimonianza e valore probatorio delle dichiarazioni rese dal terzo*, 2014, Napoli, p. 19 (Tesi in dottorato all'Università degli Studi di Napoli Federico II).

- la legge garantisce a ogni processo una durata ragionevole, volta a tutelare gli interessi di tutte le parti;
- in un processo penale, l'accusato deve essere informato, nel più breve tempo possibile, circa la natura e i motivi del reato a lui imputato;
- l'accusato deve disporre del tempo e delle condizioni necessarie per poter organizzare la propria difesa nel miglior modo possibile;
- ogni provvedimento giurisdizionale deve essere motivato.

I principi sanciti dall'art. 111 Cost. sono applicabili e operanti per qualunque tipo di processo, compreso quindi anche il processo tributario.

Quindi, al processo tributario devono essere applicati:

- il principio della parità delle armi; ovvero le parti del processo devono essere trattate allo stesso modo e nessuna delle due parti può prevaricare sull'altra; quindi, una parte non può essere in una situazione di vantaggio rispetto all'altra parte; entrambe debbono essere titolari di eguali poteri;
- il principio di terzietà e di imparzialità del giudice; il giudice deve essere un soggetto terzo ed imparziale rispetto alla controversia in corso; ovvero, il giudice non deve avere legami di parentela o di conoscenza con una delle parti e in più non deve avere dei preconcetti o delle prevenzioni in merito al processo in corso;
- il principio del contraddittorio; il quale funge da garanzia di giustizia secondo la quale nessuno può subire gli effetti di una sentenza, senza

avere avuto la possibilità di essere parte del processo da cui la stessa proviene, ossia senza aver avuto la possibilità di un'effettiva partecipazione alla formazione del provvedimento giurisdizionale (diritto di difesa);

- il principio della ragionevole durata del processo; in base al quale “ogni persona ha diritto ad un’equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti ad un Tribunale indipendente e imparziale costituito per legge”.

Dopo aver elencato tutti i principi giuridici enunciati dall’art. 111 Cost. e applicabili ad ogni tipo di processo, compreso quello tributario, possiamo passare ad analizzare come nella pratica questi principi non vengano applicati del tutto in maniera esatta.

Infatti, possiamo intercettare delle anomalie del processo tributario rispetto ai principi del contraddittorio e della parità delle armi, che sono i principi sui quali la dottrina e la giurisprudenza si sono ampiamente soffermati.

Un esempio potrebbe essere dato dal fatto che il D.lgs. n. 546/1992 “assegna al ricorrente un termine perentorio di 30 giorni per la costituzione in giudizio a pena di inammissibilità del ricorso mentre all’ufficio resistente viene data la possibilità di costituirsi entro 60 gironi dal ricevimento del ricorso”⁶¹. Inoltre, mentre il

⁶¹F. Gallo, Relazione presentata il 28 marzo 2002 al Convegno su “il giusto processo”, Roma, Accademia Nazionale dei Lincei, p. 8.

termine dettato dall'art. 22 D. Lgs. 546/92 per la costituzione in giudizio del ricorrente è perentorio, il termine fissato nell'art. 23 D. Lgs. 546/92 per la costituzione in giudizio del resistente non è perentorio. La disparità sta proprio nel fatto che il ricorrente ha meno tempo per potersi costituire in giudizio rispetto al resistente e che il primo termine è perentorio, mentre il secondo no. E quindi in questo caso il principio di parità delle armi non viene applicato nel modo migliore, perché come abbiamo visto prima, questo principio si basa sul fatto che le parti siano titolari di eguali poteri e abbiano le stesse facoltà e vantaggi.

“A parte la disparità scaturente dalla previsione di una preclusione operante per una sola delle parti, sembra evidente l'irrazionalità della disciplina, specie in primo grado, se si consideri che l'ente impositore è attore in senso sostanziale (tranne che nelle azioni di rimborso o nelle circostanze di agevolazioni fiscali) ed è, quindi, esso stesso tenuto a fornire la prova della pretesa. Ed è irragionevole che proprio alla parte onerata della prova sia data la possibilità di scoprire le proprie carte all'ultimo istante, considerato che è in relazione agli argomenti e ai fatti che essa adduce - e dimostra o intende dimostrare in giudizio - che si deve muovere la difesa del ricorrente. Questi subirà conseguenze negative, potendo non avere sufficiente tempo a disposizione per formulare le proprie difese.”⁶²

⁶² F. Gallo, Relazione presentata il 28 marzo 2002 al Convegno su “il giusto processo”, Roma, Accademia Nazionale dei Lincei, p. 8.

Oltre a questo caso, se ne verificano altri che comportano come conseguenza che il contenzioso tributario nella pratica non sia particolarmente in linea con i principi che regolano il giusto processo previsti dall'art. 111 Costituzione.

Tra questi casi rientrano:

- l'assenza di un'ipotesi di rimessione in termini a seguito di impugnazione tardiva per forza maggiore o per caso fortuito;
- le differenti conseguenze della tardiva costituzione in giudizio del ricorrente e resistente (artt. 22, 23, D.lgs. n.546/1992) (il caso che abbiamo appena visto);
- il differente obbligo di difesa tecnica tra le parti (art. 12, D.lgs. n. 546/1992);
- la differente modalità di esecuzione delle sentenze del giudice tributario a seconda della parte vittoriosa (artt. 68, 69, D.lgs. n.546/1992).

La modifica dell'art. 111 Cost. ha comportato anche delle modifiche ai poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Ciò si è avuto con l'abrogazione del comma 3° dell'art. 7 del D.lgs. n.546/1992, da parte dell'art. 3-bis, Dl n.203/2005, convertito in Legge n. 248/2005. In apparenza questa modifica venne "attuata per allineare le disposizioni sull'istruzione probatoria al canone del giusto processo". L'abrogazione del comma 3° suddetto, che prevedeva che "è sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", ha comportato che le parti

riacquistassero pari dignità di posizione in ordine alle proprie facoltà istruttorie. Non bisogna dimenticare tuttavia che il processo tributario nasce come processo di impugnazione dell'avviso di accertamento, che si fonda a sua volta su una compiuta istruttoria amministrativa eseguita in fase stragiudiziale dagli organi tecnici dell'amministrazione a ciò deputati ed il terzo comma dell'art. 7 D. Lgs. 546/92 (ora abrogato) "consentiva al giudice tributario di riequilibrare la facoltà probatoria delle parti, ottenendo egli stesso una migliore percezione della realtà fattuale sottesa alla fattispecie dedotta in giudizio, senza che ciò premiasse o avvantaggiasse in alcun modo la parte rimasta inerte o negligente"⁶³.

Per concludere, quindi, nel processo tributario, i principi del giusto processo vengono applicati ma, in maniera non del tutto esaustiva perché si verificano dei casi in cui i principi della parità delle armi e la garanzia del contraddittorio, vengono meno, poiché l'Amministrazione finanziaria ottiene una posizione di vantaggio rispetto al contribuente, il quale, purtroppo nei casi che abbiamo esaminato, assiste ad un peggioramento della propria posizione all'interno del processo.

⁶³[\(C.Todini\), I nuovi poteri istruttori delle commissioni tributarie modifiche normative ed esigenze di giusto processo.pdf \(salviniesoci.it\)](#)

CAPITOLO 5

L'ONERE DELLA PROVA NELLA GIURISPRUDENZA

Da quanto detto sinora, in linea generale, si desume che l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa impositiva incombe sull'Amministrazione finanziaria, quale attore in senso sostanziale. Al contribuente, viceversa, spetta l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa stessa. Quindi, dopo aver analizzato l'onere della prova in generale, possiamo procedere ad analizzare tutte quelle circostanze particolari in cui l'onere della prova assume caratteristiche specifiche. In questo capitolo ci concentreremo su cinque casi particolari. “Si tratta di casi, in cui, pur in assenza di norme che prevedono un'inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente, i giudici assumo un atteggiamento 'indulgente' nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e della prova che questa è chiamata a fornire”.⁶⁴ Tutto ciò, porta ad un inasprimento della posizione del contribuente per quanto riguardo l'onere della prova.

⁶⁴M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 77 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

5.1. L'ONERE DELLA PROVA NEL TRANSFER PRICING

Nelle controversie che riguardano i prezzi di trasferimento infragruppo l'onere della prova potrebbe astrattamente gravare sul contribuente, il quale deve provare che i prezzi operati siano aderenti con il valore normale, o sull'Ufficio, qualora desideri modificare il compenso in precedenza stabilito. A questo punto analizzeremo a quale soggetto spetta l'onere della prova, ovvero, se nelle controversie sui prezzi di trasferimento, l'onere probatorio gravi sul contribuente o sull'Amministrazione finanziaria.

Molteplici sentenze della Cassazione hanno avvallato la tesi, secondo cui l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione, che deve dimostrare:

1. quanto la fiscalità prevista sul territorio nazionale sia più pesante di quella presente all'estero;
2. la differente entità del valore normale (*rectius*: del prezzo che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili) rispetto al prezzo effettivamente applicato al bene/servizio che è stato scambiato.

Si è giunti a questi risultati considerando la qualificazione normativa ex art. 76 comma 5° del TUIR⁶⁵: “se la giurisdizione nazionale pone a carico dell'Amministrazione la prova delle proprie pretese, il contribuente non deve

⁶⁵Ora art. 110 comma 7°.

assolutamente dimostrare l'esattezza dei prezzi di trasferimento che sono stati applicati nel caso specifico"⁶⁶.

Situazione che si può verificare solo quanto l'Ufficio ha dimostrato lo scostamento tra il prezzo effettivamente praticato ed il corretto *transfer pricing* sui beni e servizi oggetto di scambio. A questa opinione ne segue un'altra, completamente opposta: la Cassazione con sentenze n. 10739/2013 ha specificato che l'Amministrazione finanziaria non deve dimostrare nessuno degli elementi prima indicati; ovvero "non è tenuta a provare né il maggior favore della fiscalità estera rispetto a quella italiana né la mancanza di congruità del prezzo pattuito rispetto al valore normale del bene o del servizio scambiato"⁶⁷.Circostanze che si realizzano quando si verifica uno spostamento dell'imponibile in direzione di quei Paesi che hanno una fiscalità più bassa. "Sull'Amministrazione grava solo l'onere di dimostrare l'esistenza di transazioni tra imprese collegate. Al contribuente, viceversa, spetta dimostrare che le transazioni sono state poste in essere in conformità al valore normale, secondo le regole dettate dalla norma civilistica all'art. 2697 c.c."⁶⁸.

⁶⁶M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 78 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

⁶⁷M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 87 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano-Bicocca)

⁶⁸M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, p. 87 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

"La Cassazione dà spazio al cd. «*principio della vicinanza o della disponibilità della prova*», un criterio di ripartizione alternativo (*rectius*, ulteriore) dell'onere della prova che consiste nell'attribuzione dell'onere probatorio alla parte che in concreto può assolverlo più agevolmente per la maggior contiguità rispetto ai fatti da provare."⁶⁹.

5.2. L'ONERE DELLA PROVA SULLE CONDOTTE ANTIECONOMICHE

In materia di antieconomicità si possono generare diversi tipi di contestazioni, tutte ricollegate a due sottocategorie:

- 1) quelle che sono incentrate su una particolare operazione;
- 2) quelle che contestano l'economicità in relazione all'attività che è stata complessivamente svolta.

Il termine "antieconomicità" indica un'eventuale trasformazione delle componenti reddituali positive e negative, le quali, secondo l'opinione della stessa Amministrazione andrebbero ad agevolare la messa in atto di condotte tipiche dell'evasione fiscale.⁷⁰

Per quanto riguarda la ripartizione dell'onere probatorio, la dottrina ha voluto rimarcare la necessità di applicare la regola ordinaria: "è competenza del fisco

⁶⁹M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, Milano, 2014, pp. 87 e ss. (Tesi dottorato all'Università di Milano-Bicocca)

⁷⁰A. PANIZZOLO, Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti, in *Rass. trib.*, 2001, pag. 1033 e ss.

provare la fondatezza della contestazione in relazione a ragioni che si possono definire condivisibili e credibili”. Al contrario, l’Agenzia delle Entrate sostiene che si configuri un ribaltamento dell’onere in oggetto in capo al contribuente; lo ribadisce attraverso una nota interna del 2008 facendo riferimento proprio alle controversie in materia di condotte antieconomiche. La Cassazione ha deciso di accogliere questo orientamento.

È importante evidenziare che l’elemento dell’antieconomicità non costituisce, di per sé, una prova sufficiente, anche se un’operazione antieconomica può rilevare una sua diretta estraneità all’esercizio d’impresa⁷¹. Nel caso in cui l’Amministrazione ricorra a un metodo di accertamento analitico-induttivo, potrebbe risultare insufficiente un mero indizio così ricavato. Al fine di dimostrare l’illegittimità di una condotta è indispensabile la compresenza di elementi:

- Gravi;
- Precisi;
- Concordanti.⁷²

Sintetizzando, non è possibile pensare che in caso di una contestazione proposta dall’Ufficio si proceda nell’immediato con un’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente. Inoltre, bisogna definire meglio il concetto di “antieconomicità”, che per essere valutato al meglio ha bisogno di un giudizio di

⁷¹M. BAMBINO, La distribuzione dell’onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, 2014, p.103 (Tesi Dottorato Università di Milano-Bicocca).

⁷²V. FICARI, Reddito d’impresa e programma imprenditoriale, Padova, 2004, pag. 198.

valore: una condotta rientra in questa definizione se si discosta dai normali canoni di mercato, superando il valore delle prestazioni o restando al di sotto delle entrate complessive ricevute. Per concludere, partendo dal presupposto che non esista nessun automatismo tra il profilo antieconomico individuato e la variazione in aumento del reddito, la magistratura non dovrebbe basarsi soltanto su un principio di prova avanzato esclusivamente dall'Amministrazione. Il rischio è quello di dare adito a ragionamenti basati su idee personali in merito al concetto di evasione fiscale e di creare pregiudizi che ricadano sulla figura del contribuente ⁷³.

5.3. L'ONERE DELLA PROVA SULL'INERENZA

Iniziamo questo paragrafo illustrando il concetto di "inerenza". La si può definire come quella connessione che si stabilisce tra "onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile". Nessun legame pratico si viene a creare con i ricavi raggiunti.

In altre parole, è necessario capire se tra spese effettuate e attività o beni che consentono di conseguire dei ricavi permane una relazione diretta e immediata. La risposta affermativa è stata, in tal senso, sostenuta anche dalla Corte di Cassazione⁷⁴, la quale ha evidenziato due importanti fatti:

⁷³M. BAMBINO, La distribuzione della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, 2014, Milano, pp. 108 e ss. (Tesi di dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

⁷⁴Sentenze nn. 1465/2009 e 3582/2009

- 1) L'inerenza come concetto in sé deve essere soggetta ad un'ampia interpretazione: come detto poco fa, corrisponde a quel nesso che si crea fra costi/oneri e l'attività imprenditoriale;
- 2) Un costo, qualora risulti collegato in modo ampio all'impresa, è ritenuto fiscalmente deducibile. Il medesimo costo deve essere stato impiegato per poter svolgere un'attività consona a generare utili.

Ciò che è soggetto a valutazione è la scelta strategica (del singolo o del gruppo).

L'attività imprenditoriale non può dipendere soltanto dalla necessità immediata di realizzazione del profitto. È molto importante, in primis, definire gli obiettivi.

Terminata questa premessa, passiamo ora a definire la ripartizione dell'onere della prova. Il processo tributario è di tipo documentale, per cui è necessario possedere tutta la documentazione al riguardo al fine di rafforzare la propria tesi difensiva (es.: contenzioso sull'inerenza del costo). Documenti che dovranno essere vagliati nel momento in cui si deve procedere con la redazione del bilancio e della seguente dichiarazione reddituale. Se si verifica una contestazione in merito alla deducibilità di un costo a causa di un difetto di inerenza, il contribuente avrà l'onere di dimostrare la sussistenza di un legame fra componente reddituale negativo e attività di impresa.

In caso di spese strettamente necessarie per la produzione del reddito la situazione probatoria cambia⁷⁵. Sarà compito dell'Amministrazione finanziaria dimostrare l'assenza del nesso di inerenza⁷⁶. In questa circostanza le spese sostenute sono sempre ricollegate all'ambito imprenditoriale (es.: acquisto di materie prime). Tale valutazione si deve fondare, in base a numerosi filoni giurisprudenziali, su due fattori:

- 1) Congruità del costo;
- 2) Economicità del costo.

Questo perché ogni scelta aziendale è ritenuta teoricamente insindacabile, a patto che il rischio d'impresa giustifichi una decisione in apparenza non conveniente. Bisogna agire nell'ottica dello sviluppo aziendale. Una scelta va illustrata in modo chiaro e completo, attuando una comparazione tra possibili alternative comunque valide. È fondamentale motivare in relazione alla convenienza che si cela dietro a quella specifica attività adottata: illustrare perché si intenda operare con un costo elevato, a fronte dell'ottenimento di vantaggi a lungo termine. Tutto ciò per evitare che si possano contestare all'azienda condotte antieconomiche⁷⁷.

⁷⁵<https://www.ecnews.it/principio-di-inerenza-e-onere-probatorio/>

⁷⁶Sentenza della Cassazione n. 6548/2012.

⁷⁷<https://www.ecnews.it/principio-di-inerenza-e-onere-probatorio/>

5.4. L'ONERE DELLA PROVA SULLE FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

Sul fronte giurisprudenziale ci sono diverse opinioni circa l'ambito delle fatture per operazione inesistenti⁷⁸. L'ultima in ordine temporale stabilisce che soltanto in base ad elementi validi presentati dall'Ufficio si può avanzare una contestazione in merito alla veridicità delle fatture. In circostanze diverse, una sola obiezione dell'Ufficio può mettere in discussione la validità della documentazione contabile da un punto di vista formale. In linea generale, non pare legittimo che sia sempre il contribuente a dover provare la veridicità delle operazioni svolte. Per tale motivo la Cassazione ha stabilito tre parametri essenziali:

- 1) la fattura è quel documento contabile che consente la detrazione dell'iva;
- 2) è compito dell'Amministrazione finanziaria provare, nel caso in cui desideri sconfessare la detrazione, che esistono elementi validi tali da far sospettare della reale sussistenza delle operazioni; non è sufficiente

⁷⁸Le operazioni inesistenti sono definite nell'art. 1 comma 1°, del D.lgs. n. 74/2000, quali "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quelle reali, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi". Vi rientrano quindi sia le operazioni oggettivamente inesistenti, ossia quelle operazioni che non sono mai state poste in essere, nonostante l'avvenuta fatturazione e l'effettuazione dei flussi finanziari; sia le operazioni soggettivamente inesistenti, che si caratterizzano per l'effettiva realizzazione di un'operazione nella quale sono coinvolti soggetti diversi rispetto a chi ha emesso a fattura e chi ha svolto effettivamente la prestazione nei confronti del cessionario. Vi rientrano le c.d. "frodi carosello", ossia quegli schemi circolari nei quali le cessioni sono effettive dal punto di vista oggettivo, ma sono soggettivamente imputate non già alla reale controparte contrattuale, bensì ad un soggetto interposto fittiziamente, e si caratterizzano per il fatto che una dei soggetti coinvolti (quello interposto fittiziamente, detto anche "cartiera") non versa l'iva allo Stato.

rifiutare, da parte sua, la documentazione messa a disposizione dal contribuente;

- 3) in base alle precedenti regole, il contribuente deve fornire prova contraria con lo scopo di dimostrare che la sua documentazione è attendibile⁷⁹.

Dimostrare la mancata regolarità dell'operazione svolta non è sufficiente per individuare, di per sé, l'avvenuta negazione del diritto di detrazione. Devono sussistere anche elementi concreti e calcolabili tali da estromettere la buona fede del committente-cessionario. Lo scopo è quello di provare che costui non fosse consapevole di aderire, con la sua condotta, alla realizzazione di un illecito fiscale attuato, invece dalla persona che ha emesso le fatture contestate. Il bisogno di dimostrare la consapevolezza del contribuente costituisce un importante traguardo raggiunto dall'attuale giurisprudenza che si è ispirata alla normativa comunitaria in materia. Ciò nonostante, nessuna sentenza chiariva quale fosse il livello di consapevolezza che il contribuente doveva provare: il giudice nazionale si ritrovava ad avere sul tema ampia discrezionalità. Rispetto a tutto questo c'è stata un'inversione di tendenza dopo tre anni di rimandi al diritto comunitario.

La Cassazione ha deciso che il contribuente-cessionario aveva l'onere probatorio di dimostrare la propria buona fede, se voleva usufruire del diritto di detrazione. Si parla, allora, di “vera e propria presunzione di conoscenza della frode”. Buona

⁷⁹M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente, 2014, Milano, pp. 112 e ss. (Tesi in dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

fede che equivale alla dimostrazione di non avere conoscenza delle operazioni intercorse tra cedente ed intestatario della fattura (situazione giuridica oggettiva)⁸⁰. In conclusione, in caso di contestazione dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale fatturata non si è mai verificata, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, poiché non basa la regolarità delle scritture contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente "falsificabili".

5.5. L'ONERE DELLA PROVA NEGLI ACCERTAMENTI BANCARI

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate si fondi su verifiche di conti correnti bancari (art 32 D.P.R. 600/1973), l'onere probatorio dell'Amministrazione si ritiene soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai predetti conti. Dunque, si verifica un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente per effetto della presunzione legale relativa di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, DPR 600/73.

Ciò significa, che il contribuente dovrà dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non siano riferibili ad operazioni imponibili, fornendo prove analitiche e non generiche riguardo ogni singolo versamento. Tale

⁸⁰ M. BAMBINO, La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale difesa del contribuente, 2014, Milano, pp. 117-118 e ss. (Tesi in dottorato all'Università di Milano-Bicocca).

principio è stato ribadito dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 31117 del 3 dicembre 2018.

Nel caso specifico, il contribuente proponeva ricorso contro un avviso di accertamento per Ires, Iva e Irap relativo all'anno di imposta 2006, che veniva accolto dalla Commissioni Tributaria Provinciale competente; provvedimento confermato dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia. Contro la decisione del giudice di secondo grado l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso davanti la Suprema Corte enunciando tre motivi di diritto, tutti relativi alle risultanze della Consulenza Tecnica esperita nei precedenti gradi di giudizio che aveva sostanzialmente confortato le tesi della società. Innanzitutto, il giudice di legittimità ha ritenuto di poter valutare congiuntamente il secondo e il terzo motivo di ricorso, dichiarando contemporaneamente l'infondatezza della prima argomentazione prospettata dall'Ufficio⁸¹.

Ciò posto, la Corte di Cassazione, richiamando propria precedente pronuncia n. 15857/2016, ha evidenziato che, per quanto concerne l'accertamento delle imposte sui redditi basato sulle verifiche di conti correnti bancari, l'Amministrazione può ben fondare il proprio onere probatorio sui dati e sugli elementi ricavati dai predetti conti, secondo quanto previsto dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973. In tal caso, nei confronti del contribuente, si verifica una vera e propria inversione dell'onere della prova in quanto, il medesimo sarà tenuto a

⁸¹Ordinanza Cassazione n.31117/2018

dimostrate che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono relativi ad operazioni imponibili o che di essi ha già tenuto conto nella dichiarazione tributaria.

Questo attraverso una prova analitica per ogni versamento sul conto corrente di riferimento. In questo caso, secondo le tesi dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale si sarebbe limitata ad accogliere in modo acritico le risultanze di una consulenza tecnica d'ufficio, conformemente a quanto già fatto dal Giudice di primo grado. Inoltre, il Giudice di merito avrebbe errato nell'affidare ad una consulenza tecnica d'ufficio l'assolvimento dell'onere della prova in materia fiscale, con particolare riferimento alle verifiche sui conti correnti bancari. Così facendo, infatti, sia la Commissione Tributaria Provinciale sia la Commissione Tributaria Regionale avrebbero consentito che l'onere probatorio che incombe in capo al contribuente fosse adempiuto e quindi risolto dalla consulenza tecnica d'ufficio. In altre parole, in presenza di versamenti giustificati, non si sarebbe potuto fare ricorso ad alcuna consulenza tecnica ma sarebbe stato onere del contribuente procedere in via analitica alla giustificazione dei movimenti bancari sul proprio conto corrente. Principio cardine nel processo tributario è costituito dal fatto che il giudice può certamente disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, ma ciò può avvenire non certo per sopperire ad eventuali lacune difensive del contribuente (Corte di Cassazione n.955/2016). Secondo la Corte di Cassazione, dunque, "i giudici di merito,

limitandosi a richiamare le conclusioni della Commissione Tecnica d'ufficio hanno mancato di spiegare su quali elementi si fosse basato il consulente e senza specificare se la perizia avesse valutato soltanto i dati forniti dall'Ufficio, oppure anche gli elementi eventualmente contrapposti dal contribuente, il che avrebbe potuto rendere l'elaborato peritale davvero neutro rispetto ai principi in tema di onere della prova e dunque preservarne le risultanze dal vizio di violazione di legge, connesso allo stravolgimento del suddetto onere. Per tali ragioni, la Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla CTR della Sicilia in diversa composizione⁸².

⁸² M. Bargagli, [Accertamento su conti correnti e onere della prova - Euroconference News \(ecnews.it\)](https://www.ecnews.it)

CONCLUSIONI

In conclusione, in questo elaborato abbiamo potuto constatare come viene ripartito l'onere della prova tra l'Ente impositore ed il contribuente. Con la conseguenza che nel processo tributario, a differenza di quello civile, assistiamo ad uno sfasamento della posizione sostanziale e formale assunta dalle parti nel corso del giudizio; l'onere della prova è posto a carico dell'Ente impositore. Quando, invece l'oggetto del processo è il diritto di rimborso o l'opposizione al diniego di un'agevolazione si ricostituisce la coincidenza tra la posizione formale e sostanziale delle parti. In questo caso l'onere della prova torna in capo al contribuente.

Poi abbiamo visto, con la clausola *solve et repete* ed il principio di legittimità dell'atto amministrativo, in passato il contribuente era sempre un passo indietro rispetto all'Amministrazione finanziaria. Ragione per cui la Corte Costituzionale con sentenza n. 21/1961 ha dichiarato incostituzionale questo principio. Il motivo per cui venne dichiarato incostituzionale risiede nel fatto che il contribuente doveva sempre e comunque pagare il tributo richiesto e poi poteva impugnare l'atto contro il Giudice per ottenere quanto indebitamente pagato. In questo modo non veniva rispettato il principio della parità delle armi, ovvero il principio enunciato dall'art. 111 Cost.

Poi abbiamo esaminato il giuramento e la prova testimoniale che sono due mezzi di prova che non sono ammessi nel processo tributario. E ci siamo soffermati sul secondo comma dell'art. 2729 c.c., il quale stabilisce: "le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni". E abbiamo visto come questo comma non viene applicato nel processo tributario. Per cui nel processo tributario possono essere utilizzate le presunzioni semplici, ovvero quelle dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, anche se non è ammessa la prova testimoniale. Le presunzioni semplici così come quelle

legali relative (previste dalla legge) comportano l'inversione dell'onere probatorio sul contribuente. Nonostante la non ammissibilità della prova testimoniale, la Giurisprudenza - a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2000 - ammette nel processo tributario le dichiarazioni rese dai terzi.

Un'altra cosa molto importante che abbiamo potuto analizzare in questo lavoro è stato il principio del "giusto processo". Il principio del giusto processo è previsto dall'art. 111 Cost., come modificato dalla Legge Costituzionale n. 2/1999. Questo articolo prevede una serie di principi costituzionali che devono essere applicati a tutte le giurisdizioni, compresa quella tributaria. Ma nel processo tributario questi principi ancora non vengono integralmente applicati. Per cui si verificano circostanze in cui il contribuente assume una posizione di svantaggio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Come abbiamo già visto nel lavoro svolto, ad esempio, il contribuente (ricorrente) ha un termine più breve e perentorio per costituirsi in giudizio rispetto all'Ente impositore (resistente) che dispone di un termine più lungo e non perentorio per costituirsi in giudizio.

Infine, abbiamo analizzato alcune "deviazioni" dalla regola generale di ripartizione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., le quali comportano un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Questi casi particolari che abbiamo analizzato sono: il transfer pricing, l'inerenza, le fatture su operazioni inesistenti, le condotte antieconomiche e gli accertamenti bancari.

All'esito dell'analisi effettuata, una conclusione risulta naturale: è necessaria una riforma del processo tributario finalizzata a rendere effettivi nella giurisdizione tributaria i principi del "giusto processo", con la determinazione di una reale parità processuale tra le parti e di una razionale distribuzione dell'onere della prova. Solo così il sistema tributario italiano potrà garantire la effettività del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

BIBLIOGRAFIA

- M. BAMBINO, *La distribuzione dell'onere della prova nel processo tributario, tra interesse fiscale e difesa del contribuente*, Milano, 2014, p. 56-59 e ss., p. 77 e ss., p.78 e ss., p.87 e ss., p. 103, p. 108 e ss., p.112 e ss., p. 117-118 e ss., (Tesi in dottorato all'Università di Milano-Bicocca).
- P. CALAMANDREI, *Processo e giustizia*, a, in Riv. dir. proc., 1950, I, pp. 282 e segg.
- A. CAPOZZI, *Processo tributario: divieto di testimonianza e valore probatorio delle dichiarazioni rese dal terzo*. Napoli, 2014, p.19, p. 45 e ss., p.51. (Tesi di dottorato all'Università degli Studi di Napoli Federico II).
- G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p.8.
- G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2019, p. 28.
- V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 198.
- F. GALLO, *Relazione presentata il 28 marzo 2002 al Convegno su "il giusto processo"*, Roma, Accademia Nazionale dei Lincei, p. 8.
- A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in Rass. trib., 2014, p. 11 e ss.
- L. LOMBARDO, *Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale*, Università degli Studi di Catania, Facoltà di Economia- Dipartimento Economia e Impresa, 2016, p. 4, p.19, p.26 e ss.
- C. ORSI, *Manuale di diritto tributario*, Maggioli Editore, 2010, pag. 495 e ss.
- A. PANNIZZOLO, *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto: conferme e limiti*, in Rass. trib., p. 1033 e ss.
- S. PATTI, *Prove. Disposizioni generali*, voce in Commentario del codice civile, A. Scialoja e G. Branca (a cura di), Bologna-Roma, 1987, p. 12 e ss.

- A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012, p.404.
- M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass trib.*, 2013, p.358.
- G. TABET, *Collegamento fattispecie tributaria e penale* in *Rass. trib.*, 2015, p. 303.
- M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Giuffrè, Milano, 1992, p. 63.
- F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p.179.
- F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 323 e ss.
- F. TESUARO, *Istituzioni di diritto tributario, 1- parte generale*, UTET, Torino, 2019, p. 386-387-388-390.
- G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, CEDAM, Padova, 1936, p.83.
- G. VERDE, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, V. 1990, p. 466 e ss.
- G. ZIZZO, *Il processo tributario. La prova nel processo*, Intervento del 26/11/2014 al Master universitario di secondo livello in Diritto Tributario organizzato da S.A.F. Luigi Martino, Milano, 2014, p. 3-4 p.18, p.21.

SITOGRAFIA

www.treccani.it

[https://www.ecnews.it/lonere-probatorio-nel-processo-tributario/Luigi Ferrajoli](https://www.ecnews.it/lonere-probatorio-nel-processo-tributario/Luigi_Ferrajoli)

<https://www.ecnews.it/poteri-istruttori-del-giudice-tributario/FrancescoRizzi>

[www.rivistatrimestraledirittotributario.com/onere-di-contestazione-specifica-nel-processo-tributario/Ilaria de Pasquale](http://www.rivistatrimestraledirittotributario.com/onere-di-contestazione-specifica-nel-processo-tributario/Ilaria_de_Pasquale)

http://www.forgionegianluca.it/CONTENZIOSO_TIBUTARIO/DOTTRINA/libro_contenzioso/giudice_parti/poteri_istruttori.htm#:~:text=Nel%20processo%20tributario%20vigilante%20il%20collegio%20giudicante%5B1%5D

[7poteri istruttori del giudice \(forgionegianluca.it\)](http://www.forgionegianluca.it/7poteri_istruttori_del_giudice)

[mezzi-prova-processo-tributario_villani_tribuna-finanziaria_04-05-2018.pdf](http://www.rivistatrimestraledirittotributario.it/mezzi-prova-processo-tributario_villani_tribuna-finanziaria_04-05-2018.pdf)

[L'EFFICACIA PROBATORIA DELLE DICHIARAZIONI DI TERZI NEL PROCESSO TRIBUTARIO \(rivistadirittotributario.it\).](http://www.rivistatrimestraledirittotributario.it/L'EFFICACIA_PROBATORIA DELLE DICHIARAZIONI DI TERZI NEL PROCESSO TRIBUTARIO)

[\(C.Todini\),I nuovi poteri istruttori delle commissioni tributarie modifiche normative ed esigenze di giusto processo.pdf \(salvini.it\)](http://www.salvini.it/C.Todini,I_nuovi_poteri_istruttori_delle_commissioni_tributarie_modifiche_normative_ed_esigenze_di_giusto_processo.pdf)

<https://www.ecnews.it/principio-di-inerenza-e-onere-probatorio/>

M. Bargagli, [Accertamento su conti correnti e onere della prova - Euroconference News \(ecnews.it\)](http://www.ecnews.it/accertamento-su-conti-correnti-e-onere-della-prova)