

Introduzione

L'ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

di Loris Tosi

Il tema dell'onere della prova si presenta in modo del tutto peculiare nel diritto tributario ed è, da sempre, estremamente dibattuto nelle sue varie sfaccettature.

Le specificità del diritto tributario sono, in primo luogo, strettamente connesse ai particolari moduli di applicazione dei tributi ed alle varie forme di connessione che intercorrono tra procedimento e processo.

Il sistema tributario, infatti, è sempre più incentrato sull'auto-adempiimento da parte del contribuente, sull'ampliamento degli strumenti di *compliance* e sull'attribuzione di poteri istruttori penetranti all'Amministrazione finanziaria, poteri che vengono impiegati al fine di raccogliere gli elementi probatori su cui fondare provvedimenti autoritativi, contraddistinti dalla caratteristica di divenire definitivi se non tempestivamente impugnati dal destinatario.

La prova nel diritto tributario, dunque, è una prova che, prima di tutto, viene raccolta dall'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento e che mira a colmare l'inevitabile asimmetria informativa che contraddistingue le posizioni delle due parti del rapporto tributario. Nel contempo, vi è anche la prova che il contribuente può eventualmente preconstituersi a sostegno delle proprie posizioni, come tipicamente accade con riferimento ai documenti richiesti dalla legge al fine di portare in deduzione un componente negativo di reddito.

Ulteriore, connessa, peculiarità è quella legata alla struttura del processo tributario, di tipo dispositivo ed impugnatorio, con la previsione di due sole azioni principali: quella di annullamento e quella di rimborso.

Tale struttura fa sì, da un lato, che l'attore dal punto di vista formale sia sistematicamente il contribuente e, dall'altro lato, che il processo verta su un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria (eccezion fatta per i casi di silenzio-rifiuto), necessariamente dotato di una motivazione, motivazione che, come noto, non è integrabile in corso di causa.

Se, dunque, è vero che la prova eventualmente incombente sull'Amministrazione finanziaria può essere fornita nel corso del giudizio (ancorché la legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023 preveda il rafforzamento dell'*«obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa»*), è altrettanto vero che la motivazione – dovendo indicare gli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa – deve essere contenuta nel provvedimento, il quale, non solo sarà giocoforza il frutto dell'avvenuta acquisizione di prove, ma dovrà anche contenere l'indicazione del contenuto di tali prove. Il che contribuisce a rafforzare le citate connessioni nelle due fasi, amministrativa e giurisdizionale.

Ed ancora, non può sottacersi come nel diritto tributario si sia storicamente risentito della natura tendenzialmente documentale del processo e di alcune limitazioni ai poteri istruttori utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria.

Ciò ancorché tale natura sia parzialmente mitigata dai collegamenti che possono verificarsi con altri procedimenti (il procedimento penale, *in primis*) nonché dalle aperture della giurisprudenza in materia di utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi, prima, e dalle modifiche normative che hanno accolto la possibilità di utilizzare la testimonianza scritta, poi.

Ciò contribuisce ad accentuare la peculiarità del processo tributario e la necessità di ricostruire il tema dell'onere della prova in modo autonomo rispetto a quanto accade nelle altre branche del diritto.

Da ultimo, si deve rimarcare come il livello di affidabilità della prova richiesta all'Amministrazione finanziaria in ambito tributario sia tradizionalmente più tenue rispetto a quanto accade in altre branche del diritto.

Ci si riferisce, in particolare, al largo impiego di presunzioni – legali e semplici – in sede accertativa (e, conseguentemente, processuale) ed all'atteggiamento permissivo della giurisprudenza sul punto, che ha riconosciuto sia la legittimità dell'impiego di presunzioni "a catena" (Cass. n. 20748/2019) sia che un avviso di accertamento possa essere basato su una singola presunzione grave e precisa e non su presunzioni gravi, precise e concordanti, «*dovendo il requisito della «concordanza» ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi*» (Cass. n. 23153/2018).

§

Giunti a questo punto, venendo allo specifico tema dell'onere della prova, va riconosciuto che, in prima battuta, anche nel diritto tributario trova applicazione il principio cristallizzato nell'art. 2697 c.c. (su tale punto si veda per esempio, Cass. n. 955/2016), sicché l'onere di provare l'esistenza di componenti positivi non dichiarati incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre l'onere di dimostrare la deducibilità di componenti negativi incombe sul contribuente, al pari di quanto accade per l'onere di dimostrare la detraibilità di somme, l'esistenza di crediti d'imposta, la spettanza di agevolazioni, ecc.

Detta in altri termini, l'amministrazione finanziaria deve provare i fatti "costitutivi" della pretesa fiscale – assumendo così il ruolo di attore in senso sostanziale – mentre il contribuente deve provare i fatti "impeditivi", "modificativi" o "estintivi" di quella medesima pretesa (*ex multis*, Cass. n. 18424/2005).

Tale affermazione deve tuttavia essere valutata coerentemente con le sopra richiamate peculiarità del diritto tributario, nel senso che anche nelle materie in cui incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova è l'Amministrazione finanziaria a formulare una contestazione con un provvedimento autoritativo, che comunque sarà basato su elementi di prova. Per esempio, nell'ambito delle contestazioni in materia di deducibilità dei costi, l'Amministrazione dovrà provare l'avvenuta formulazione di una richiesta al contribuente in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla legge

ai fir
degl
la de
base
oner
Cass.
E, co
Amr
di na
rileva
Nel p
oner
ponc
solid
prov
affer
Cass.
prov
Perat
delle
molt
prod
Si pu
l'ecor
cong
di un
un pa
Il ch
quan
tema
dei fa

Per a
sister
Nella
metc
finan
presu
appli
Un ri
verte
contr

ai fini della deducibilità e, in caso di risposta, l'infondatezza, insufficienza o falsità degli elementi prodotti dal contribuente. Si consideri, infatti, che è stata riconosciuta la deducibilità dei costi per i quali il contribuente ha esibito la relativa fattura, sulla base della «presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato, con conseguente onere dell'Agenzia di fornire prova dell'indeducibilità, per non inerenza, del costo (cfr. Cass. 21446/14, 24426/13, 5748/10)» (Cass. n. 7881/2016).

E, come del resto è fisiologico, sovente sul medesimo fatto contribuente ed Amministrazione finanziaria producono molteplici prove di segno contrario e di natura diversa (documentali, presuntive, ecc.) per cercare di dimostrare il fatto rilevante ai fini della decisione e superare le prove prodotte dalla controparte.

Nel processo tributario, pertanto, non si finisce solo con il verificare se il soggetto onerato abbia assolto all'onere della prova, ma frequentemente si rende necessario ponderare le varie prove prodotte dalle parti onde valutare quali siano maggiormente solide ed idonee a formare il convincimento del giudice in ordine ai fatti oggetto del provvedimento impositivo. Il tutto al fine ultimo – coerentemente con la più volte affermata lettura del processo tributario come "impugnazione-merito" (*ex multis*, Cass. n. 13294/2016) – di riconoscere o negare, in tutto o in parte, la fondatezza del provvedimento impositivo.

Peraltro, nonostante la prossima progressiva professionalizzazione dei componenti delle Corti di giustizia tributaria, l'estremo tecnicismo della materia rende spesso molto complessa la formazione del convincimento del Giudice nei frequenti casi di produzione, ad opera delle parti, di elementi probatori contrastanti.

Si può discutere, infatti, di temi approfonditi in altri campi del sapere (in particolare, l'economia aziendale, la contabilità, la finanza, la merceologia, ecc.), come la congruità di percentuali di ricarico, il valore di mercato di prodotti, le caratteristiche di unità immobiliari, i documenti formati all'estero, la classificazione merceologica di un particolare prodotto, ecc.

Il che, peraltro, dovrebbe spingere i Giudici tributari – maggiormente rispetto a quanto avviene nella prassi – ad affidarsi a Consulenti tecnici, passando così dal tema della verifica dell'assolvimento all'onere della prova, a quello di accertamento dei fatti in giudizio.

§

Per affrontare correttamente il tema dell'onere della prova è necessario calarsi nel sistema dei singoli moduli accertativi e dei singoli tributi.

Nella Sezione I sarà perciò affrontato il tema dell'onere della prova nell'ambito dei vari metodi accertativi, dove si passa da situazioni in cui si richiede all'Amministrazione finanziaria il soddisfacimento di tale onere mediante prove dirette o, quantomeno, presuntive "qualificate" (si veda il capitolo di Giovannini) a situazioni in cui è possibile applicare presunzioni "semplicissime" (si veda il capitolo di Randazzo).

Un richiamo a parte merita la materia dell'abuso del diritto, in cui l'accertamento verte su temi del tutto particolari, come la "sostanza economica" dei fatti, atti e contratti conclusi dal contribuente, nonché l'esistenza di vantaggi fiscali "indebiti" o

di "valide ragioni extrafiscali, non marginali" ed in cui il legislatore ha esplicitamente stabilito che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle citate ragioni extrafiscali (si veda il capitolo di Della Valle).

Molto diffuso è, poi, l'impiego di sistemi presuntivi, vuoi attraverso meccanismi incentrati su singoli elementi, come tipicamente accade nell'ambito degli accertamenti bancari (si veda il capitolo di Ingraio); vuoi attraverso meccanismi più articolati, che tentano di rideterminare la base imponibile in modo unitario (si vedano i capitoli di Paparella e Bagarotto).

Si tratta, peraltro, di sistemi che dimostrano grandi limiti dal punto di vista dell'affidabilità, come ben attestato dai recenti interventi della giurisprudenza con riferimento alla necessità di riconoscere maggiori costi anche nell'ambito dell'accertamento bancario, altresì in mancanza di documentazione probatoria (Cass. n. 5586/2023) ed alla ridotta valenza probatoria degli studi di settore (Cass. n. 26638/2009), nonché del legislatore, che ha abrogato gli studi di settore, passando ad un sistema che non dovrebbe essere impiegato direttamente ai fini della quantificazione dell'imponibile (i c.d. ISA).

L'onere della prova in materia tributaria, inoltre, è influenzato dalla specifica tipologia di contestazione mosса.

L'estrema tecnicità della materia e l'esistenza di molteplici regimi e meccanismi di tassazione, infatti, hanno generato numerose "sotto-discipline".

La Sezione II, perciò, è dedicata all'onere della prova nelle principali contestazioni in materia di imposizione sui redditi ed IVA.

Oltre alle tematiche generali riferite al bilancio ed ai costi (affrontate nei capitoli di Stevanato, Muleo e Zizzo), infatti, si pongono problematiche peculiari, per esempio, in materia di residenza delle persone fisiche e delle società (temi approfonditi da Melis e Corasaniti), di disallineamenti da ibridi (si veda il capitolo di Franson) e della deducibilità dei costi da reato (si veda il capitolo di Tundo).

In taluni casi, poi, la disciplina sostanziale diventa ancor più complessa per effetto della necessità di coordinare la normativa interna con i trattati internazionali contro le doppie imposizioni, come avviene nell'ambito del *transfer pricing* (si veda il capitolo di Cordeiro Guerra), del beneficiario effettivo nell'ambito di pagamento di dividendi, interessi e royalty (si veda il capitolo di Carpentieri), del credito per le imposte estere (si veda il capitolo di Bizioli).

Non mancano, poi, materie del tutto peculiari, in cui viene nuovamente fatto uso di presunzioni, generate sia da interventi del legislatore, come quello in materia di società di comodo, che peraltro – in base all'art. 9 della legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023 – dovrebbe essere oggetto di revisione a breve (si veda il capitolo di Viotto) e di acquisto e cessioni in nero (si veda il capitolo di Marino), sia dal consolidarsi di orientamenti giurisprudenziali, come quello in materia di ristretta base societaria, che ha dato luogo alla creazione di un meccanismo che, sia pure spesso comprensibile, impone al contribuente una vera e propria prova contraria *diabolica* (si veda il capitolo di Coppola).

Una trattazione autonoma, poi, merita il tema delle frodi in materia di IVA, in cui, non solo si discute di una tematica del tutto particolare dal punto di vista sostanziale e sistematicamente interconnessa con un procedimento penale, ma è anche necessario considerare l'influsso prodotto sulla materia della giurisprudenza unionale (si veda il capitolo di Carinci).

Non è tutto.

Se è vero che viene data particolare attenzione ai procedimenti accertativi, si deve considerare che il diritto tributario regola anche ulteriori procedimenti – oggetto della Sezione III – come quelli di tipo sanzionatorio (su cui si veda il capitolo di Logozzo), di tipo esattivo (si veda il capitolo di Del Federico), di rimborso (si veda il capitolo di Giovanardi) e di applicazione di agevolazioni (si veda il capitolo di Nussi).

Come emergerà nella Sezione IV, poi, il diritto tributario è contraddistinto dalla presenza di taluni strumenti approntati dal legislatore per tutelare l'Erario, che, soprattutto nelle fasi straordinarie di vita dell'impresa, ampliano la platea di soggetti responsabili al pagamento dei tributi.

Si tratta, più precisamente, di strumenti che incidono sulla posizione di amministratori, liquidatori e soci di società estinte (si veda il capitolo di Ficari) e dei cessionari d'azienda (si vedano i capitoli di Marini e Buccico), anche con meccanismi che addossano oneri probatori gravosi, come quello previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, a mente del quale, in sostanza, i liquidatori dei soggetti passivi IRES sono responsabili in proprio dei debiti fiscali societari «*se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*».

Ed ancora, la Sezione V affronta l'onere della prova negli "altri tributi" e, segnatamente, nell'ambito delle accise (si veda il capitolo di Cipolla), dell'imposta di registro (si veda il capitolo di Trivellin) e della materia catastale (si veda il capitolo di Uricchio).

Da ultimo, nella Sezione VI ci si è soffermati su taluni profili procedurali.

Il processo tributario, come anticipato, è caratterizzato infatti da complessi intrecci con il procedimento penale eventualmente avviato in relazione a medesimi fatti (si veda il capitolo di Salvini).

Strettamente connessa a tale argomento, poi, si deve considerare la particolare valenza assunta dalle dichiarazioni di terzi nel processo tributario (si veda il capitolo di Amatucci) e dagli atti formati dai verificatori nella loro qualità di pubblici ufficiali (si veda il capitolo di Greggi).

Sempre sotto il profilo procedimentale, poi, non mancano disposizioni che tendono a penalizzare – attraverso pesanti preclusioni probatorie – il contribuente che non abbia prestato collaborazione all'Amministrazione finanziaria in sede di verifica (si veda il capitolo di Ragucci).

Da ultimo, è stato affrontato il tema, molto delicato nell'ambito di un processo snello come quello tributario, del principio di non contestazione (si veda il capitolo di Colli Vignarelli).

§

Ebbene, da questa breve introduzione e dagli approfonditi contributi che seguono emerge come l'onere della prova nel diritto tributario sia un tema estremamente complesso ed articolato e non ancora delineato in modo definitivo.

Ciò vale a maggior ragione alla luce del neo-introdotta comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

La prima giurisprudenza di legittimità pronunciata sul punto – in contrasto con alcune pronunce di merito – ha affermato che la nuova formulazione legislativa non stabilirebbe «*un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*» (Cass. n. 31878/2022).

Senonché, a parere di chi scrive, più che rappresentare la cristallizzazione dello *status quo*, la novella normativa sembra confermare e rafforzare quello che sembra un percorso – coerente con la sostituzione delle Commissioni tributarie con Corti di giustizia tributarie e con l'esigenza di garantire un giusto processo tributario – di avvicinamento della materia tributaria alla materia penale per quel che riguarda il riparto degli oneri probatori.

Da questo punto di vista, dunque, va salutata con favore l'introduzione della possibilità di fare impiego della testimonianza scritta nel processo tributario.

Tale modifica, giova precisarlo, non allinea l'istruttoria processuale tributaria a quella penale e garantisce solo parzialmente i diritti difensivi, in primis, poiché il contribuente non ha il potere di obbligare un soggetto a testimoniare e non ha la possibilità di controinterrogare i soggetti che hanno rilasciato dichiarazioni nel corso dell'istruttoria.

L'intervento normativo, comunque, colma in parte le gravi lacune che la prova documentale manifesta, in particolare nelle fattispecie in cui si debbono accertare elementi quali la buona fede del contribuente, le sue intenzioni, la sua consapevolezza, ecc.

Il tutto coerentemente con le indicazioni fornite dalla CEDU nel noto caso *Jussila*, in cui, in sostanza, è stato affermato che l'impossibilità ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario è compatibile con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione a condizione che da tale divieto non derivi un grave pregiudizio della posizione processuale del contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile.

Il percorso di avvicinamento della prova nel processo tributario alla prova nel processo penale meriterebbe, dunque, di essere ulteriormente sviluppato.

In tale ottica va vista di buon occhio la sempre maggior rilevanza che viene assegnata in ambito tributario all'accertamento del fatto operato in ambito penale, rilevanza che dovrebbe essere rafforzata a seguito dell'attuazione della legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, che all'art. 20 richiede di *«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi ...»*.

Si consideri che, a livello giurisprudenziale, è stato affermato che l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, *«vincola il giudice tributario»* e che, conseguentemente, *«ad una sentenza penale assoluta resa con la formula "perché il fatto non sussiste" va attribuita l'autorità di cosa giudicata quando i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria»* (Cass. n. 25632/2021).

Vero è che l'art. 654 c.p.p. prevede che, *«nei confronti dell'imputato ... la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa»*.

Ma è altrettanto vero che, da un lato, l'accertamento dei fatti in sede penale dovrebbe essere caratterizzato da un alto livello di attendibilità e, dall'altro lato, la "limitazione" richiamata dall'art. 654 c.p.p. potrebbe essere letta in senso relativo, e cioè limitando l'efficacia del giudicato penale con riferimento a quelle specifiche fattispecie in cui la limitazione dei mezzi probatori (oggi, comunque, ridotta grazie alla possibilità di richiedere la prova testimoniale scritta, secondo le modalità di cui all'art. 257-bis c.p.c.) incide concretamente sullo specifico fatto da provare nel giudizio tributario e già accertato nel processo penale.

Ad ogni buon conto, come emergerà dalle prossime pagine, la strada per la trasformazione del processo tributario in un processo davvero equo è ancora lunga. Le tappe che dovranno essere raggiunte sono quelle dell'ampliamento dei mezzi di prova a disposizione del contribuente, della richiesta di un maggior rigore probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria e della riduzione degli strumenti presuntivi.