

BREVI CONSIDERAZIONI SULLA PROVA NEL PROCEDIMENTO E NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1 Processo tributario ed acquisizione probatoria. Aspetti generali

Il processo tributario è basato sul principio dispositivo poiché il giudice decide sulle richieste delle parti e sulla base degli elementi probatori acquisiti al giudizio. Vale al riguardo la regola generale ex art. 115 c.p.c., applicabile anche al processo tributario.

Il principio dispositivo è comunque temperato dal metodo c.d. acquisitivo, poiché il giudice può richiedere di propria iniziativa documenti ed altri elementi di prova considerati rilevanti ai fini della decisione, al riguardo l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone 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 informazioni e di chiarimenti (...)”*.

Come chiarito in giurisprudenza, detto potere acquisitivo non è esercitabile in via sostitutiva, per sopperire all'inerzia delle parti, né è sollecitabile da quest'ultime. I poteri istruttori del giudice sono esercitabili d'ufficio e servono per integrare gli elementi di prova proposti dalle parti medesime, a garanzia di un interesse di natura processuale *tout court*.

Appare illuminante, in proposito, la sentenza della Corte di Cassazione, 28 maggio 2010, n. 13144, secondo la quale: *“l'esercizio, da parte del giudice tributario di merito, della facoltà eccezionale concessagli dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, è infatti discrezionale e non può intendersi, comunque, in senso sostitutivo di una difettosa attività probatoria della parte stessa (Cass. nn. 4617/2008, 18976/2007, 24464/2006); nè il mancato uso di tale facoltà deve essere motivato”*.

Per comprendere meglio l'argomento della prova nel processo tributario, si osserva che l'amministrazione assume la veste di attore in senso c.d. sostanziale,

poichè con la notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica essa fa valere una pretesa della quale deve provare gli elementi costitutivi. Infatti, come avviene nei processi di impugnazione di atti autoritativi, l'atto impugnato assume la veste di *provocatio ad opponendum* nei confronti del ricorrente, il quale assume la veste di attore nel giudizio solo in senso formale dato che egli agisce non per fare valere una propria pretesa bensì per neutralizzare quella dell'amministrazione.

Come affermato da Cassazione, sent. 18 gennaio 2006, n. 905, *“nel processo tributario l'Amministrazione è attore in senso sostanziale e, quindi, su di essa grava l'onere della prova. Scatta l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario quando dall'Ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza della obbligazione tributaria”*.

E' applicabile al riguardo il principio generale dell'onere della prova ex art. 2697, comma primo, codice civile, per il quale chi fa valere una pretesa *“deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*. Tale onere viene assolto dall'ufficio nella motivazione dell'atto impositivo.

Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'infondatezza delle affermazioni dell'ufficio, in via di eccezione, in base al principio di cui all'art. 2697, comma secondo, c.c..

Compito del giudice è quello di accertare i fatti controversi e valutare gli elementi di prova offerti dalle parti sui quali fondare la propria decisione.

Al processo tributario è applicabile il principio del c.d. *“libero convincimento del giudice”*, in base al quale il giudice valuta liberamente i fatti controversi. Detto principio costituisce uno dei cardini dell'ordinamento giuridico, ed esplica pienamente i propri effetti tutte le volte che non vi è lo sbarramento indotto *dalle “prove legali, prove il cui valore risulta prefissato dal legislatore”*¹.

1.1 Le limitazioni alla prova nel processo tributario

¹ PATTI, voce Prova, dir. Proc. civ., in Enc. Giur. Treccani,

Il processo tributario prevede delle limitazioni all'esperibilità di alcune prove, non essendo ammesse né la prova per testimoni né il giuramento, istituti processuali tipici del processo civile e di quello penale. La *ratio* di detta limitazione è l'esigenza di celerità del rito tributario (cfr. Corte Costituzionale ordinanza 21 luglio 2000, n. 330), che dovrebbe concludersi nella stessa udienza di trattazione, salvo che il Collegio rinvii ad altra udienza per esigenze istruttorie, ovvero per consentire alla parti di addivenire alla conciliazione giudiziale *ex art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992*.

E' evidente che l'assunzione di tali prove comporterebbe l'allungamento dei tempi della decisione poiché occorrerebbe fissare di volta in volta l'udienza in cui avviene l'assunzione della prova.

Sull'utilizzo processuale delle dichiarazioni di terzi, si osserva, vi è il diritto della parte privata – al pari dell'amministrazione finanziaria - di produrre in giudizio documenti contenenti dichiarazioni a sé favorevoli². Si richiama la sentenza della Corte Costituzionale 21 gennaio 2000, n. 18 che, qualificando giuridicamente le dichiarazioni dei terzi nel processo tributario (che non ammette la prova testimoniale), ha affermato che si tratta di “*meri elementi indiziari i quali (...) non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione*”³.

2 *Il sistema delle presunzioni nel processo e nel procedimento tributario*

Come noto, il procedimento tributario di accertamento è fondato su un sistema di presunzioni che, ricorrendone i presupposti, spostano sul contribuente l'onere di provare l'attendibilità della propria dichiarazione.

La formazione della prova nel giudizio va ricollegata necessariamente alla fase procedimentale nella quale l'amministrazione valuta gli elementi di fatto e di diritto costitutivi della pretesa tributaria, formalizzata nell'avviso di accertamento o di rettifica che ne è l'atto finale e conclusivo.

² Cass., sent. n. 3231 del 2007 citata al par. 4.1, che precede.

³ Analogamente, Corte di Cassazione, sent. 13 ottobre 2008, n. 25104 ritiene che, fermo restando la inammissibilità della prova per testimoni nel processo tributario, le dichiarazioni di terzi assunte dalla Guardia di Finanza con il processo verbale di constatazione sono liberamente valutabili dal giudice.

Nel passaggio dal procedimento al processo, nei giudizi che hanno ad oggetto accertamenti di maggiori imposte fondati su valutazioni c.d. estimative, il grado di attendibilità della prova offerta dall'ufficio è la c.d. "ragionevole probabilità" dell'esistenza della materia imponibile non dichiarata. In proposito, "*nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità*" (cfr. Cassazione, sent. 23 luglio 2010, n. 17408)⁴.

Poiché è l'ufficio che ha la qualità di attore c.d. sostanziale, quest'ultimo deve verificare i dati e le notizie acquisiti - attraverso invii di questionari, a mezzo del contraddittorio, ovvero da altre fonti - dai quali si desume l'esistenza di imponibili non dichiarati. Il capacità di fondare il convincimento del giudice è il test di verifica dell'operato dell'ufficio

La normativa che disciplina l'accertamento⁵ stabilisce alcune regole in ordine al riparto dell'onere della prova tra amministrazione e contribuente, in un sistema largamente disciplinato da "presunzioni", sia legali che semplici, le quali spostano sul contribuente l'onere di dimostrare l'attendibilità della propria dichiarazione già nella fase procedimentale.

3 *Le presunzioni legali c.d. relative.*

Si hanno presunzioni legali c.d. relative in presenza di fatti e circostanze dalla cui esistenza la stessa legge fa discendere determinati effetti in quanto dal fatto noto è fatta derivare *de iure* l'esistenza del fatto ignoto.

⁴ Il caso esaminato da cass. n. 17408/2010 riguardava il consumo di acque minerali al ristorante, dove dal fatto noto era fatto derivare il fatto ignoto, costituito dalle somministrazioni di pasti e dal successivo calcolo emergeva l'imponibile evaso in base ai prezzi praticati dallo stesso gestore.

⁵ Cfr., in particolare, gli artt. 38 e 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600; artt. 53 e ss. del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

All'ufficio compete la allegazione del presupposto indicato dalla legge, al contribuente⁶, invece, è addossato l'onere di dimostrare l'inapplicabilità della presunzione legale operante nei suoi confronti.

I casi maggiormente ricorrenti in giurisprudenza riguardano gli accertamenti fondati sui conti bancari e sul c.d. accertamento sintetico o redditometro.

3.1 La presunzione di redditività dei conti bancari.

L'art. 32, primo comma, n. 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (cui corrisponde l'art. 51, n. 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 per l'IVA) dispone che *“sono altresì posti a base delle rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non registrati nelle scritture contabili (...)”*.

In assenza di dimostrazione da parte del contribuente circa l'impiego delle somme transitate sui conti oggetto di esame, le somme transitate sui conti delle quali non venga data giustificazione sono considerate *de iure* ricavi o compensi⁷.

Come precisato da Cassazione, sent. 9 aprile 2010, n. 8507, *“Una volta acquisita tale documentazione, nessun altro obbligo incombeva all'Ufficio circa una preventiva fase di controllo dei dati risultanti dalla contabilità, rispetto alle movimentazioni bancarie”*.

Per quanto concerne il contenuto della prova offerta dal contribuente, la presunzione di redditività delle movimentazioni dei conti correnti può essere superata dimostrando alternativamente che i ricavi presuntivamente riconducibili a lui non sono stati conseguiti nello svolgimento della propria attività, ovvero che sia data l'indicazione del destinatario del prelevamento non annotato in contabilità.

⁶ il quale ha comunque la materiale disponibilità dei fatti che attestano la propria posizione nei riguardi degli obblighi tributari. In tal senso, appare evidente come il sistema tributario ripartisce l'onere della prova a vantaggio dell'amministrazione, per oggettive esigenze di interesse pubblico, ma addossando l'onere della prova a carico dei soggetti che hanno la disponibilità materiale dei fatti da accertare.

⁷ In tali casi, l'ufficio ha l'onere di inviare il questionario ai sensi dell'art. 32, comma primo, n. 2, DPR n. 600 del 1973 con il quale il contribuente deve dare le giustificazioni richieste al fine di vincere la presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie.

Il diritto vivente da tempo ha ampliato l'ambito di applicazione della presunzione di redditività dei conti ex art. 32 DPR n. 600 del 1973 e art. 51 DPR n. 633 del 1972, estendendola ai conti bancari intestati a soggetti terzi, come ad es. amministratori, familiari ecc..

Si riportano alcune recenti decisioni della Corte di Cassazione.

Cassazione, sent. 8 ottobre 2010, n. 20862: *“in una società di capitali a base ristretta possono essere presi in considerazione i dati tratti dai conti bancari dei soci, ed anche dei congiunti di costoro, purchè emergano dall'esame comparato dei dati elementi presuntivi ulteriori che facciano ritenere la riferibilità dei conti alla gestione sociale”*.

In ordine al sistema di riparto dell'onere della prova si osserva che grava sull'Amministrazione l'onere di esporre dei fatti costituenti presunzioni gravi precise e concordanti circa l'esistenza di una “confusione patrimoniale” tra soci, congiunti degli stessi e la società.

Il percorso logico, costitutivo della pretesa tributaria, è fondato su due presunzioni riguardo al medesimo fatto: una presunzione semplice per cui attraverso elementi indiziari i proventi riscontrati nei conti dei terzi sono ritenuti imputabili al soggetto accertato, oltre alla presunzione legale ex art. 32 del DPR n. 600 del 1973, concernente la redditività dei movimenti del conto privi di giustificazione⁸:

3.2 *L'accertamento sintetico (c.d. redditometro)*

Sono annoverabili tra le presunzioni legali relative anche gli accertamenti sintetici ai sensi dell'art. 38, comma quarto, del DPR n. 600 del 1973 (c.d. redditometro) in quanto la legge regola il conflitto di interessi tra amministrazione e contribuente addossando a quest'ultimo l'onere di provare che i redditi presumibilmente conseguiti, in base al possesso di beni e servizi indice di un certo

⁸ A titolo esemplificativo, la presunzione semplice relativa alla riferibilità dei conti ai soci è stata ritenuta ammissibile anche nel caso, esaminato da Cassazione, sent. 24 settembre 2010, n. 20195, in cui i soci, interpellati per informazioni ex art. 32 del DPR n. 600 del 1973, avevano dichiarato di ignorare l'esistenza dei conti bancari medesimi a loro formalmente intestati.

tenore di vita, sono stati conseguiti con redditi c.d. esenti⁹, ovvero in virtù di atti di liberalità.

Si segnala la recente ordinanza della Cassazione, 22 ottobre 2010, n. 21661¹⁰ per la quale nell'accertamento sintetico: *“l'unico onere dell'ufficio è quello di individuare elementi certi indicatori di capacità di spesa, mentre i coefficienti presuntivi vengono utilizzati sia al fine di accertare l'incongruità del reddito dichiarato sia al fine di determinare sinteticamente il reddito da accertare, ferma restando la possibilità per il contribuente, oltre che, ovviamente, di contestare il possesso degli indicatori di capacità di spesa, di provare, con idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta”*. L'ordinanza n. 21661 del 2010, rifacendosi a consolidata giurisprudenza in materia, ha confermato la validità della Relazione dell'udienza del 24 settembre 2009 con la quale era stato ritenuto che l'onere della prova è a carico del contribuente e che l'ufficio nulla deve dimostrare oltre alla allegazione degli indici di capacità contributiva di cui al DM 10 settembre 1992 e al DM 19 novembre 1992.

4 *L'accertamento basato su presunzioni c.d. semplici*

La normativa sull'accertamento dei redditi d'impresa (art. 39, comma primo, lett. d), del DPR n. 600 del 1973) prevede che se l'ufficio ritenga la dichiarazione non corrispondente ai dati della contabilità, ovvero sulla base dei *dati e delle notizie raccolti*, anche tramite richiesta di informazioni ex art. 32 DPR n. 600 del 1973, possa accertare un maggior reddito imponibile basandosi su presunzioni semplici, purchè gravi precise e concordanti.

Laddove, invece, in caso di omissioni più gravi concernenti l'omessa dichiarazione del reddito d'impresa, ovvero in presenza di errori e/o omissioni ripetute e rilevanti nella tenuta della contabilità, l'ufficio ai sensi del comma

⁹ Si tratta dei proventi di natura finanziaria, già tassati al momento della percezione con la ritenuta alla fonte.

¹⁰ La decisione fa riferimento alla disciplina del redditometro in vigore fino al 31 maggio 2010, prima delle modifiche di cui al d.l. n. 78 del 2010 al citato art. 38.

secondo del citato art. 39 “*determina il reddito d’impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d)*” (le presunzioni considerate non gravi precise e concordanti sono definite “semplicissime”).

L’amministrazione esercita un potere discrezionale nel momento in cui può decidere se affidarsi a presunzioni semplici, ovvero “semplicissime”.

Come osservato in dottrina, la predetta distinzione proposta dall’art. 39 del DPR n. 600 del 1973 appare di carattere terminologico, in quanto l’accertamento basato su presunzioni semplicissime (c.d. induttivo puro), che prescinde del tutto dalla contabilità e dalla dichiarazione ed è basato su una ricostruzione indiretta del reddito, deve comunque possedere i caratteri della plausibilità, poiché la valutazione dei fatti da parte dell’ufficio “deve comunque avere una certa attitudine al convincimento”¹¹.

Assume, pertanto, rilievo decisivo nel giudizio la motivazione dell’atto poichè una corretta ed esauriente motivazione consente al giudice di ricostruire il percorso logico seguito dall’ufficio e, quindi, di fondare il proprio convincimento circa la affidabilità e veridicità dei fatti ed elementi di prova affermati dall’ufficio – attore sostanziale.

4.1 L’accertamento fondato su parametri e studi di settore

Uno dei casi di maggiore attualità, concernente la formazione della prova sin dalla fase del procedimento che precede l’avviso di accertamento, riguarda l’applicazione di parametri e studi di settore.

Le Sezioni Unite, con sentenze del 19 dicembre 2009 n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 hanno affermato che gli accertamenti fondati su parametri e studi di settore danno luogo a “*un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in*

¹¹ LUPI, Diritto tributario, p. gen., 2005, p. 175

sè considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente”.

La natura di presunzione qualificata dello studio di settore diviene tale “proceduralmente” *“in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento”.*

Nella fase procedimentale dovrebbe formarsi la prova relativa all'applicabilità dello *standard* al soggetto accertato e dove il contribuente - il quale è comunque colui che ha la materiale disponibilità dei fatti che attestano la propria posizione nei riguardi degli obblighi tributari – può offrire gli elementi dai quali si evinca la non applicabilità dello studio di settore o dei parametri al suo caso concreto.

Per quanto concerne il riparto dell'onere della prova tra ufficio e contribuente, per Cassazione, ordinanza 6 luglio 2010, n. 15909, il contribuente *“ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli “standards” o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello “standard” prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente”.*

Al rigore manifestato dalla giurisprudenza sulla necessità del previo contraddittorio, pena la nullità dell'avviso di accertamento, dovrebbe fare da *pendant* una maggiore “responsabilizzazione” del contribuente nella fase procedimentale, essendo quest'ultimo chiamato a fornire all'amministrazione in sede di contraddittorio gli elementi di fatto concernenti le cause d'inapplicabilità dello studio di settore al caso concreto.

SALVATORE SARDELLA
Funzionario pubblica amministrazione