

User-agent: *
Disallow: /



LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

GUIDO CARLI

Dottorato di ricerca in diritto degli affari e diritto tributario dell'impresa

XXVI ciclo

Anno Accademico 2013/2014

*La prova dei fatti
giuridici tributari
dell'impresa*

Tutor
Prof. Giuseppe Melis

Candidato
Dott. Domenico Riccio

Indice sommario

Prologo.....	4

Scoprire è guardare ciò che tutti guardano e vedere ciò che nessuno vede.

1. La prova nel sistema tributario.....	16

E, quindi, è necessario che ciò che ora è nell'intelletto, prima sia passato attraverso i sensi.

1.1 La prova giuridica e la prova tributaria.....	16
1.2 Il metodo probatorio o metodo scientifico.....	34
1.3 La demarcazione.....	53
1.4 La fabbricazione delle prove tributarie.....	69
1.5 I fatti tributari.....	79
1.6 Il crisma della scientificità.....	105
1.7 La crisi dello scientismo giuridico.....	115

2. La rappresentazione degli imponibili nel procedimento tributario.....	132

Nulla esiste. Se anche qualche cosa esistesse, non sarebbe conoscibile. Se poi anche esistesse e fosse conoscibile, non sarebbe comunicabile.

2.1 L'accertamento tributario analitico.....	132
2.2 L'accertamento tributario presuntivo.....	142
2.3 L'accertamento tributario «per antieconomicità».....	165
2.4 L'accertamento tributario induttivo.....	178
2.5 L'accertamento tributario «da studi di settore».....	197
2.6 L'accertamento tributario «bancario».....	220
2.7 La motivazione dell'accertamento tributario.....	245

3. La rivelazione dell'obbligazione tributaria nel processo.....	292

Poi disse a Tommaso: «Metti qua il tuo dito e guarda le mie mani;

stendi la tua mano, e mettila nel mio costato; e non essere più incredulo ma credente!». Rispose Tommaso: «Mio Signore e mio Dio!». Gesù gli disse: «Perché mi hai veduto, hai creduto: beati quelli che pur non avendo visto crederanno!»

3.1 L'onere della prova.....	292
3.2 La prova documentale.....	302
3.3 La prova presuntiva.....	316
3.4 I poteri delle commissioni tributarie.....	319
3.5 La prova tecnica.....	344
3.6 Le dichiarazioni.....	359
3.7 La «non contestazione».....	392
3.8 La rinuncia.....	412
3.9 Il giudicato.....	430
Epilogo.....	463
<i>Meglio essere folle per proprio conto che saggio con le opinioni altrui.</i>	
Bibliografia.....	480

Prologo

Scoprire è guardare ciò che tutti guardano e vedere ciò che nessuno vede.

(Albert Szent-Györgyi, in *Bridging the present and the future*, Williamsburg, 1985. p. 14)

Il lavoro si propone di evidenziare il rapporto che sussiste tra il concetto di prova comunemente inteso ed il suo concreto atteggiarsi.

La modalità tecnica mediante la quale lo scritto tenta di raggiungere l'obiettivo enunciato è quella di utilizzare la mera giustapposizione di frammenti giuridici, latamente riconducibili all'alveo delle problematiche probatorie, in progressiva astrazione: dalla osservazione naturalistica dei fatti giuridicamente e, in particolare, tributariamente rilevanti, alla sussunzione e qualificazione degli stessi, alla loro ricostruzione e rappresentazione attraverso i meccanismi accertatori e fino alla rivelazione della verità ad essi sottesa mediante le comuni finzioni giuridiche processuali.

In tal senso si pone l'affermazione di Albert Szent-Györgyi, che compendia il metodo ed il fine della tesi, la quale vuole appunto riproporre con i ritmi conosciuti quanto già noto allo studioso salvo lasciar intravedere che la prova è una scoperta, *id est* non la ricostruzione *aliunde* del fatto da provare, ma la creazione della consapevolezza, della comprensione, della conoscenza, dell'illuminazione su ciò che già esiste *in rerum natura*.

E ciò perché – come si avrà modo di approfondire – tanto la natura quanto la scienza rientrano nella giurisdizione incidentale del giudice tributario.

Conoscere, approfondire, riconoscere, provare. La prova è

procedimento razionale volto a stabilire una conoscenza ritenuta valida. La prova così è lo svolgimento del ragionamento (attraverso fatti esterni ulteriori o senza) che vale a convincere della veracità o meno di quanto assunto.

Convincere, però, non equivale a provare¹. È piuttosto argomentare privo di empirismo e probabilismo che sono parte di prova.

Il concetto di prova è più generale di quello di dimostrazione matematica, che, pur essendo incluso nel primo, non ne esaurisce tutto il significato. Tale osservazione è alla base della classica distinzione tra prova logico-matematica e prova storica: la prima fa riferimento al concetto di dimostrazione proprio delle scienze pure; la seconda fa riferimento a induzioni empiriche o all'esibizione di documenti, oggetti, fatti, testimonianze.

Questa distinzione, già in qualche misura presente nella Retorica di Aristotele, dove si differenzia tra prove non artificiali e prove artificiali, compare negli studi retorici medioevali e rinascimentali, e costituisce, infine, la base di molte riflessioni moderne² e contemporanee.

Nella riflessione novecentesca e contemporanea largo spazio ha avuto l'interesse per lo studio della dimensione giustificazionista (esposizione) delle prove in ambito retorico e per l'analisi della

-
- 1 Chi non prova, ma convince, ad esempio, è Voltaire, che – nel *Candido* – non prova che questo non sia il migliore dei mondi possibili. Egli ma fa sembrare che abbia ragione attraverso la concatenazione di narrazioni (implausibili) di cosa accadibili nel mondo fenomenico per come esso ci appare. La suggestione della costruzione logica che è alla base del saggio, per quanto non rivelata direttamente, e fa sì che appaia incontrovertibile la conclusione.
 - 2 Esempi importanti in proposito sono costituiti dalle analisi di Locke (*Saggio sull'intelletto umano*, IV, 2, 3), di Hume (*Ricerca sull'intelletto umano*, VI), di Kant (*Critica della ragion pura*, Dottrina del metodo, cap I., sez. II) e di Dewey (*Logica*, cap. XII).

dimensione euristica (di scoperta).

Tali indagini hanno messo in evidenza la presenza di molte caratteristiche comuni alle varie prove, indipendentemente dal loro contesto di appartenenza. Questi studi³ hanno fornito importanti e profonde riflessioni sulle strutture e le dinamiche delle argomentazioni scientifiche, giuridiche, ecc., chiarendo il ruolo al loro interno di processi quali, per esempio, l'abduzione, l'analogia, l'induzione, la generalizzazione, la particolarizzazione, la metafora, la metonimia. Tali processi, nelle loro varie forme, costituiscono, infatti, le inferenze sulla base delle quali vengono usualmente scoperti gli elementi di prova e costruite quelle particolari argomentazioni mediante le quali produciamo e legittimiamo le conoscenze umane.

Tradizionalmente, nelle scienze fisiche è prova l'operazione o la serie di operazioni coordinate con cui si misurano e si verificano le caratteristiche di un materiale, un apparecchio, un impianto. La prova, quindi, è di carico, di elasticità, di laboratorio, su modello, in mare, in aria, su strada, ecc.

Talora, essa è sinonimo di esperimento.

Nelle varie tecniche, si effettuano, con varie finalità, prova di vario tipo, sia durante le lavorazioni, sia sul prodotto finito, che in genere hanno carattere assai diverso dalle prova sui materiali.

L'atteggiamento umano nei confronti della prova soffre di innatismo. Ci si pone sovente innanzi alla stessa come se ne dovessimo conoscere necessariamente significato e meccanismo.

Con una formula preconfezionata e statica potrebbe assumersi

3 Tra gli altri, di Peirce, di G. Polya, di Lakatos e di C. Cellucci sulle procedure inferenziali alla base della costruzione/scoperta delle p., e le ricerche effettuate nel campo della cosiddetta nuova retorica da Perelman, I. Olbrechts-Tyteca, Toulmin e altri.

che provare significa conoscere, ma ancor più (o nel senso di) riconoscere qualche cosa, per mezzo di un'esperienza, come dotata di una certa qualità; in particolare, riconoscere un'affermazione come vera.

Perciò la prova è conoscenza ma non conoscenza in genere, quanto piuttosto conoscenza rivolta alla verifica di un giudizio.

In questo senso si chiama prova tanto il mezzo, con cui si verifica, quanto la verifica medesima; pertanto un documento è prova e dà la prova.

Tale approccio supera il razionalismo e pretende di riconoscere concetti universalmente apprezzabili. Ma, andando ad analizzare tale definizione, questa sembra coinvolgere troppi distinti argomenti e, ciononostante, non appare in grado di presentarsi quale universale.

Al contrario, sembrerebbe che provare non significhi conoscere, quanto riconoscere. Ma tanto impone di immaginare la situazione psichica di chi si trova innanzi la problematica da provare senza riuscire a denotare un distacco. Inoltre, presuppone che chi prova voglia non conoscere. In sostanza, l'alterità tra il giudice della prova e la prova come esperienza non possono evitare la compenetrazione del giudice «nella» prova.

Chi giudica deve entrare nella prova. Deve provare la prova. Su di sé. Ed uscirne convinto.

La prova è dentro chi prova. O meglio, è una compenetrazione reciproca: se è vero che chi sperimenta e verifica si inserisce «nella» prova, non è men vero che la prova permane nell'intimità del soggetto che prova.

Bene allora si contemperano l'esperienza esterna, determinata dall'esperimento, e quella interna, del sorgere della consapevolezza

del provato.

Intesa in questi termini, l'espressione per cui provare non significa tanto conoscere, quanto riconoscere per mezzo di un'esperienza, ne trae un ragionevole compendio e ne scandisce – sebbene con una ineludibile interversione – i tempi: il «non conoscere», l'esperienza, il riconoscere.

Il trittico si dimostra: il primo corollario che pare portare seco è che studiare, analizzare e investigare potrebbero esser vani e non permettere tuttavia di provare. Se provare è «non conoscere», sperimentare e riconoscere, il miracolo maieutico potrebbe non manifestarsi. E ciò pure in presenza del più approfondito studio.

Quindi, provare non è conoscere. Anzi, la conoscenza rende superflua la prova e non vi è prova nella conoscenza. Al contrario, è necessaria l'ignoranza per poter giungere alla prova. Essa è il primo requisito della prova. Il primo stadio di consapevolezza di chi si pone innanzi al problema.

D'altro canto, chi già sa, non ha bisogno di provare: l'obiezione si palesa spontaneamente. Però non coglie il problema.

Si ha la necessità di provare tutto quanto non si comprende, per quanto apodittico, e tutto ciò che si vede senza che sembri significativo. E tanto, per altri versi, comporta che quello che appare ma non appaga, non convince e non sembra provare.

Ripetere, quindi, il bagaglio di conoscenze già noto, non può che ridondare contro e risolversi in superfetazione.

Ancora una volta, la prova si pone ad alfiere dell'empirismo lockiano contro l'innatismo cartesiano.

A ben riflettere, nel dibattere in materia di prova restano maggiormente interessate le aree del pensiero che si occupano della

teologia. L'approccio dell'uomo alla tematica della prova è pari a quello del teologo che ricerca la prova suprema. In questo senso, la prova è il risultato della prova e il risultato è la prova del provato.

Si ripercorre lo stesso tracciato già noto alle dinamiche del pensiero occidentale, attraverso la bipartizione della prova *a priori* e *a posteriori* del *De Phylosophia* di Aristotele nel quale si afferma che la nozione degli dei ci è giunta e ci giunge attraverso due vie: l'interiorità (l'anima) o la contemplazione dei fenomeni celesti (eventi altamente regolari). Questo per la Scolastica diventa il campo di addestramento dei nuovi retori e sofisti cristiani, togliendo i limiti della prova in sé per giungere a credere nella prova.

Purtroppo è proprio la ragionevolezza del pensiero logico proposto che rende meno interessante il concetto di prova. *Id est*, ponendo l'accento sulla dimostrazione della prova attraverso il rigore di uno stringente ragionamento, viene in emersione proprio quest'ultimo a scapito della prima. In altri termini se è la dimostrazione a provare, allora la prova non esiste o quanto meno non è importante o comunque non è lampante e auto-evidente.

Secondo una diversa prospettiva, il ragionamento (o la ragionevolezza) della prova è esso stesso prova e si identifica nella prova logica. Tale percorso però appare scosceso: rovina subito da prova a raziocinio e mostra la cedevolezza della argomentazione.

Una visione complessiva storica del problema pone l'importanza del ritmo o della cadenza con la quale le congetture si sono ripetute. Si pensi ad Agostino del *Si fallor sum* più che a Cartesio del *Cogito ergo sum* e fino al Dio «semantico» o «grammaticale» di Robert Spaemann e del *futurum exactum*. Purtroppo a venir dietro al loro discettare se ne trae unicamente uno sciorinare di escogitazioni per prendere alle

spalle il problema, ossia per far conto in prededuzione di averlo

risolto, prima ancora di affrontarlo. Detto diversamente e riprendendo il pensiero di Spaemann, se si può convenire indubbiamente con l'idea che il pensiero umano sia strettamente temporale, non si può allo stesso modo ritenere – per ciò stesso – che questo manifesti Dio. L'inevitabilità del futuro anteriore implica l'inevitabilità di pensare un «luogo», dice Spaemann, dove tutto ciò che accade è custodito per sempre. Altrimenti dovremmo accettare l'assurdo pensiero che ciò che ora è, un giorno non sarà più stato. E di conseguenza non sarebbe reale neppure «questo».

Tali argomentazione non appaiono utilmente spendibili. A ben guardare, gli stessi toni usati si convincono più per l'eleganza profusa che per la scansione logica. La deliberata parsimonia di dettagli insospettisce l'interprete.

E, dunque, resta isolato il problema di base. L'assunto che il pensiero umano è temporale è atto a spiegare – a tutto voler concedere – il motivo per il quale l'uomo crede nell'esistenza di Dio. Però non spiega Dio. Insomma, prova la prova di Dio. E forse, allora, prova che l'uomo crede nella prova.

Ed in fondo non si fa altro che riproporre il discorso socratico della maieutica: nessuno va persuaso né convinto né indirizzato né gli va spiegato alcunché. Al massimo, va invitato alla prova. Il resto è la prova stessa. Sempre come esperienza. Vissuta e con risultati pratici distinti dalla sua descrizione a posteriori.

Né, d'altro canto, si può essere tanto sicuri di trarre l'arte della maieutica dalla dialettica, anzi è proprio il rifiuto del «voler convincere» (che, al contrario, caratterizza la retorica di sofisti), a delinearne i contorni ideali.

Comunque, pure la maieutica – osservata da un orizzonte più ampio – può ridursi ad un metodo sofisticato di persuasione, utilizzando i meccanismi della brachilogia e dell’ironia; e pure si potrebbe leggere una volontà a far cadere l’interlocutore in contraddizione né più né meno di quanto abbiano voluto gli autori del *Malleus maleficarum* così ben utilizzato da Torquemada.

Pure la confutazione andrebbe estromessa dal concetto di prova. Alla stessa andrebbe assegnato un posto più minuto però non meno importante, *id est* quello di leva atta a forzare le chiusure logiche imposte dai preconcetti. E così all’induzione, che non può essere «metodo» né avere fonte nell’interlocutore, però conseguenza di una personale presa di coscienza attraverso la lettura della esperienza altrui che viene comunicata.

Ogni diversa concezione urterebbe l’altro pilastro del dialogo socratico: il rispetto altrui.

Nella prova non vi dovrebbero essere posizioni di preminenza e queste – seppure presenti – non dovrebbero trovare evidenze nell’ambito probatorio.

Semmai diversità di vedute o conseguenze della funzione, queste sì che potrebbero interessare il momento della formazione della prova, senza che comunque le stesse possano influenzare la importanza e la egemonia della stessa.

Nessuna primazia, dunque, tra la prova dell’Ufficio e la prova del contribuente. Però, al contrario, sussiste una evidente sopraordinazione della prova rispetto ai suoi stessi attori.

La prova, in altri termini, si pone sopra al fatto provato e ne costituisce antecedente cronologico e logico. Nella attività di prevenzione e contrasto alla evasione fiscale, la questione afferente

alla individuazione del soggetto da sottoporre a controllo è ben coibentata e costruita in termini piuttosto stringenti. E ciò tanto nella normativa e nella prassi quanto ancora nelle istruzioni interne e nei controlli a cui sono soggette le attività di analisi e selezione.

Le stesse, pertanto, già rispondono a regole, distinte dalla pura casualità. Per dirla concretamente, l'attività degli Uffici nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo è rigidamente (a sua volta) controllata e ben armonizzata nella circolare che ne reca ogni anno le norme. Tali regole, sono anch'esse regole di prova. I soggetti da sottoporre a controllo sono coloro i quali evidenziano, in una delle molteplici banche dati o archivi o applicativi in uso alla Amministrazione finanziaria, qualche elemento che ne fa raccomandare un più accurato controllo.

Ebbene, tale elemento diviene successivamente campo di applicazione della prova e sullo stesso vengono chiamati a confrontarsi i due protagonisti (Amministrazione e contribuente).

Però esso incide sin dall'inizio poiché incarna l'elemento di persuasione al controllo sostanziale, atto a diventare successivamente presupposto impositivo.

La prova, dunque, sin da questo momento impersona o quanto meno raffigura la parvenza di un autonomo o di un complessivo presupposto di imposta *ex se*, visto attraverso le lenti dello specifico meccanismo di selezione (che diviene, subito dopo, di controllo: studi di settore, lista TAU, ecc.).

La prova, quindi, è elemento oggettivo ed aprioristico, non rimesso alle parti ed apparente, nel senso che si manifesta, prima puro e poi «manipolato» attraverso il contraddittorio, che lo «umanizza» e lo cala nella realtà fenomenologica ed effettuale, attraverso la

vestizione dello stesso, il suo arricchimento concettuale e particolare, la contestualizzazione.

Tale argomentare potrebbe essere facilmente messo in discussione se non si comprende l'intimo connaturarsi della prova con la sua regola.

La prova si compone tanto del risultato del procedimento probatorio quanto nel procedimento stesso.

Quest'ultimo, poi, non è libero. Non ci si può, insomma, scoprire spettatori di un evento naturalistico qual è l'affermarsi della prova stessa. Esso viene predisposto secondo le regole proprie. Le norme che ne definiscono i contorni e valgono ad indirizzarne il risultato tra validità ed invalidità. La prova è valida se ha seguito le regole. Però ancora: si riconosce la prova solo nello svolgersi del procedimento all'uopo previsto. Altro non è prova. O almeno, non è «quella» prova.

Ciò è quando ci si prefigura un risultato del procedimento stesso e quando tale risultato resta ignoto a coloro i quali si accingono a porre in essere il procedimento o a far partire la macchina della prova.

Un prima ovvia conclusione, quindi, sarebbe che, nel procedimento tributario, la prova è primo motore dell'attività di accertamento e resta immutabile nel suo incedere. Sebbene manipolata fino al processo ed alla eventuale perduranza dello stesso. Ancorché interpretata nelle sue risultanze allo stesso modo degli aruspici.

L'ultima considerazione merita un approfondimento. La prova, infatti, non deve poter essere governata da alcuno; non può rispondere a nessuno né ad alcuno deve dare conto se non alle proprie regole. Però se non risponde alla volontà di alcuno dei contendenti, allora essa può dirsi libera e scevra da condizionamenti. Non può quindi avere un destino noto alle parti. Se evocata secondo le giuste regole, la prova si

manifesta in maniera autoevidente: ecco allora che il procedimento probatorio (o, a questo punto, divinatorio) diventa rito al cui termine si esprime la realtà della prova (o del vaticinio).

È un tutto unitario, quindi, però esso si forma progressivamente attraverso meccanismi e procedimenti più o meno essenziali, ritualità e gestualità che non ne connotano i tratti esteriori, ma che sono essi stessi parte della prova.

La prova, quindi, si forma progressivamente ed ogni tratto (quando esso è divisibile dal resto od individuabile nel coacervo) può essere valorizzato ed analizzato. Ogni passo della prova deve seguire l'*iter* riconosciuto. Pena l'invalidità dell'intero procedimento probatorio. Che, si ripete, è fattispecie unitaria ma a formazione progressiva.

Il diritto fiscale è più maturo. Il penale si limita a sancire il «non uccidere». Il civile inizia con «astieniti dal dare fastidio al tuo vicino», però oggi è soprattutto «*pacta sunt servanda*». Il fiscale è «contribuisci alle spese pubbliche senza riceverne uno specifico ed individuabile beneficio». In uno: «paga».

L'esempio del diritto tributario appare importante per meglio conoscere delle dinamiche probatorie. Già prima facie questo si propone come portante una serie di asimmetrie intrinseche nella stessa natura della sua funzione che è quella autoritativa di ripartizione delle spese.

Entrambi i soggetti, comunque, partecipano della stessa funzione. Ossia, anche il contribuente è parte del sistema ed ha una serie di attribuzioni, compiti, doveri, obblighi e diritti, tutti tali e convergenti al fine della attuazione del rapporto tributario. Né più né meno che la amministrazione medesima.

Non è la posizione che ognuno è chiamato ad occupare che può incidere sul fatto provato o sulla sostanza in genere. Eppure nemmeno si può sfuggire alla utilizzazione pratica di quelle scorciatoie logiche che paiono disegnare due distinti ordinamenti probatori incombenti sulle distinte parti processuali.

Carenza o sussistenza di capacità contributiva⁴: questo solo dovrebbe essere il limite⁵.

-
- 4 Senza essere minimamente esaustivi, v. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962; Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967; Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; Moschetti, *I principi della giustizia fiscale della Costituzione italiana per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010. I, pagg. 427 e seguenti.
- 5 Per Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 143, «L'accertamento della capacità contributiva costituisce allora l'obiettivo dell'amministrazione imparziale e contemporaneamente della buona ed efficiente amministrazione, ed il suo perseguimento viene ad essere assicurato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi idonei a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto realizzato dal contribuente».

1. La prova nel sistema tributario

E, quindi, è necessario che ciò che ora è nell'intelletto, prima sia passato attraverso i sensi.

(Tommaso d'Aquino, *De veritate*, 2, 3, 19)

1.1 La prova giuridica e la prova tributaria

La prova non è tributaria nel senso di insieme i regole inferenziali peculiari volte a rappresentare con formula breviloquente una *suitas* tributaria. La prova è tributaria allorquando si applicano le regole della prova ai fatti tributari. I fatti che la prova è chiamata a conoscere sono tributari. Non le prove.

La prova tributaria, quindi, è una prova giuridica⁶ (e non scientifica), senza connotarsi ulteriormente dell'essere «civile» o «penale» o piuttosto che «amministrativa», poiché – al contrario –

6 L. Mattiolo, Trattato di diritto giudiziario civile, 5ª ed., Torino 1931, II, n. 277 seg.; III, n. i seg.; G. Chiovenda, Principi di diritto processuale civile, Napoli 1913 seg., par. 59 seg., p. 809 seg.; id., Istituzioni di diritto processuale civile, II, Napoli 1934, par. 45, 55 e segg.; F. Carnelutti, Lezioni di diritto processuale civile, Padova 1929, II, n. 143 seg.; III, n. 217 seg.; V, n. 502 seg.; V. Manzini, Trattato di diritto processuale penale italiano, Torino 1932, III, n. 295 seg., p. 146 seg.; E. Florian, Principi di diritto processuale penale, 2ª ed., Torino 1932, p. 324 seg.; J. Bentham, Traité des épreuves judiciaires, in Œuvres, 3ª ed., Bruxelles 1876, II, p. 255 seg.; G. Lessona, Trattato delle prove in materia civile, 3ª ed., Firenze 1922; F. Carnelutti, La prova civile, Roma 1914; E. Florian, Prove penali, 2ª ed., Milano 1924; K. Collmann, Grundlinien einer Theorie des Beweises, Brunswick 1822; von Tevenar, Theorie der Beweise im Civilprozess, Magdeburgo 1805; E. Schneider, Vollständige Lehre vom rechtlichen Beweis in bürgerlichen Rechtssachen, Giessen 1842; W. Endemann, Die Beweislehre des Civilprozesses, Heidelberg 1860; J. Glaser, Beiträge zur Lehre vom Beweis im Strafprozess, Lipsia 1883; F. Carnelutti, Prove civili e prove penali, in Rivista di diritto processuale civile, 1925, parte prima; E. Florian, Le due prove (civile e penale), ivi 1926, parte prima; A. Heusler, Die Grundlagen des Beweisrechtes, in Archiv für die civilistische Praxis, 1879; R. F. von Canstein, Die Grundlagen des Beweisrechtes, in Zeitschrift für deutsch. Civilprozess, 1880; A. Heusler, Die Lehre vom Beweise im österreichischen Civilprozesse, in Zeitschrift für das privat- und öff. Recht der Gegenwart, 1885.

anche a queste ultime sono ampliabili le considerazioni sopra esposte sulla vacuità piuttosto che sulla inanità della qualificazione.

Nel contempo, si palesa non percorribile la via del disconoscimento della materia oggetto dell'esperimento. In altri termini, piuttosto che discettare sulle sottoregole particolari che la prova assumerebbe nel contesto tributario, è illuminante disvelare e riconoscere la realtà che la prova vuole leggere in tale ambito.

Sono elementi di sintesi che appare fondamentale riportare in emersione ogni qual volta il discorso si perde nelle pieghe del particolare: la prova tributaria guarda la capacità contributiva oppure non prova⁷.

Secondo una visuale moderna potrebbe attribuirsi alla prova il compito di rendere contemporanei gli eventi al giudizio sugli stessi. Il fatto presupposto quindi va provato ossia va riprodotto in modo che sia il più conforme a quello che è il (pre)giudizio che dello stesso se ne ha. Si atteggia a surrogato di viaggio temporale per entrare nell'ottica degli agenti al momento del fatto.

Così disegnando la prova non guarda al futuro. E nemmeno al presente.

È ovvio – al contrario – che la prova sia invece invasa dalla pervicace aspettazione dell'animo dello spettatore, che la vuole *in line* con la tecnica al momento dell'esperimento.

La tecnica del riportare indietro nel tempo il giudice della prova è tanto efficace quanto risponde alle regole tecnologiche in uso al

⁷ Si è avuto modo di richiamare *supra* Viotto, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 143, secondo il quale «L'accertamento della capacità contributiva costituisce allora l'obiettivo dell'amministrazione imparziale e contemporaneamente della buona ed efficiente amministrazione, ed il suo perseguimento viene ad essere assicurato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi idonei a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto realizzato dal contribuente».

momento stesso in cui l'esperimento viene posto in essere.

Se ne conviene, quindi, che la prova si evolve con la tecnica.

Senza comunque distaccarsi del tutto dal momento provato.

Esemplificativamente, diverso è provare nel momento cento il fatto accaduto al momento zero, dal provare nel momento duecento il fatto accaduto al momento zero.

Però è altrettanto vero che diverso è provare al momento duecento il fatto accaduto al momento zero e il fatto accaduto al momento cento.

Ancora poi non può accettarsi il fatto che la prova sia legata al diritto, o, come pure si sente dire, che la prova sia legata agli schemi logico-giuridici che vanno di volta in volta calati nell'ambito della singola branca del diritto.

Non è il diritto a connotare la prova, ma il fatto. Se il diritto connotasse la prova avremmo statuti probatori divergenti. E se di divergenze si è in cerca, queste le si trova comunemente nel giudizio.

Più sono i giudizi, infatti. Questi sono civili, penali, amministrativi, tributari.

Risibile è il concetto di certezza applicato alla prova. La prova è certamente se stessa. Poi è, nella migliore delle ipotesi, accettabile rappresentazione del fatto sottoposto.

Il provato non è certo, non è ragionevole, non è assoluto, non è esatto: è una fotografia. E questo non è in contraddizione con quanto appena detto. La fotografia, infatti, assume la connotazione di esattezza per quanto corrisponde alla visione che ha del fatto rappresentato colui che giudica la foto.

L'analisi al microscopio, ad esempio, invita ad una maggiore dose di fede in colui che vi si affida, però non per questo non ha

«provato» nel corso di questi ultimi secoli.

Essa ha molto provato. Ma non potendo coincidere lo spettacolo che ripete il microscopio deve rispondere alle ipotesi che sono alla base del fatto che si vuole provare.

In questo comunque essa non diverge dalla normale ipotesi di prova, ad esempio, fotografica.

Una discreta mescolanza di concetti che poco si discostano dal comune sentire: questa è la prova.

La prova è una finzione. Noi agiamo sulla nostra coscienza. Cerchiamo di convincere e di convincerci. E per questo ci rivolgiamo a fatti e casi esterni. Lo facciamo al solo fine di rivedere sempre la medesima cosa da altre angolazioni al solo fine di ritrovare quella che ci faccia veramente apparire la questione così come noi vogliamo che sia.

La prima conclusione, per cui la prova è dentro di noi, appare già adesso.

Poi, a voler essere più precisi, la prova non è dentro di noi in senso lato, ma è dentro di noi in quanto qualcosa di giuridicamente vincolante come apportatore di qualificazione giuridica relativamente alla prova. Come essere valutante la prova. Quindi, in prima approssimazione, come essere individuale cui il diritto assegna talune peculiarità.

Nell'ambito tributario, serve per comporre le liti tra le diverse pretese generate dai conflitti di interessi tra gli uomini che il diritto vuole appunto ordinare. Ne diviene uno strumento elementare mediante il quale raggiunge lo scopo. Così si atteggia a strumento tecnico di primazia tra le affermazioni contrastanti dei contendenti.

La prova, dunque, può essere intesa come conoscenza rivolta

alla verifica di un giudizio. In questo caso, i suoi elementi debbono essere almeno due: il soggetto della prova e l'oggetto della prova; l'uomo-protagonista che conosce e il fatto che viene conosciuto.

Oggetto della prova è il fatto sul quale verte il giudizio, che deve essere verificato.

Il fatto affermato non deve necessariamente confondersi con l'affermazione che vuole farsene.

Soggetto della prova è, d'altro canto, la persona, alla quale è commessa la verifica.

In questo senso, soggetto potrebbe essere anche il giudice della prova.

Già in questa sede può anticiparsi che la prova ai nostri fini si distingue in prova stragiudiziale e prova giudiziale, secondo che si compia fuori dal processo o nel processo.

Nel processo la prova può provare tutto o provare una parte. Si parla quindi di prova integrale e prova parziale⁸.

Il sistema giuridico moderno è dominato dal principio della prova parziale, onde la prova si distingue ancora in prova (dell'affermazione) di diritto e prova (dell'affermazione) di fatto.

Proseguendo nell'analisi della nozione logica della prova, si nota che naturalmente la conoscenza suppone una relazione fra il soggetto e l'oggetto della prova. Questa relazione può essere immediata, nel

8 La figura della prova integrale si ravvisa anzitutto in alcuni istituti ormai tramontati del processo romano e del processo germanico, quali sono lo *iusiurandum in iure* e il giudizio di Dio: così nell'uno come nell'altro caso il mezzo di verifica investiva la pretesa nella sua interezza, anziché, in particolare, l'affermazione di fatto. Non è da credere che la scomparsa di tali istituti abbia eliminato la prova integrale dal processo moderno: al contrario la dottrina più recente tende a riconoscere la funzione integrale della prova in alcune specie di prova legale documentale soggette a regime particolare, quali sono il titolo esecutivo e il titolo di credito.

senso che il fatto da provare cada sotto i sensi del verificatore; negli altri casi è mediata attraverso un fatto diverso dal fatto da provare, il quale serve al verificatore, alla stregua di una o più regole di esperienza, per formare il suo giudizio.

Secondo questo criterio la prova si scinde nelle due fondamentali categorie della prova diretta e della prova indiretta (se il fatto lo vedo io allora avrò una prova diretta; se me lo faccio raccontare, ne raccolgo una prova indiretta).

Queste due specie di prova si sogliono distinguere anche secondo il risultato, in quanto soltanto la prima fornirebbe la certezza e la seconda non più che la convinzione; però è chiaro che questo punto di vista non può sostenersi, prima di tutto perché la certezza non è che un grado di convinzione, e in secondo luogo perché anche la prova diretta si compie sempre mediante un giudizio, il quale può essere viziato dall'errore.

Il criterio della distinzione si fonda dunque soltanto sulla coincidenza o sulla divergenza tra il fatto da provare e il fatto che cade sotto i sensi del verificatore e gli serve per la formazione del giudizio. Quando la prova è indiretta, ai due elementi della prova suindicati (soggetto e oggetto) se ne aggiunge un terzo, al quale si dà il nome di mezzo o fonte di prova; brevemente si dice anche, per indicarlo, soltanto prova⁹.

D'altra parte, quando alla verifica possono giovare o

9 Può anche darsi che la fonte o mezzo di prova non serva direttamente alla deduzione del fatto da provare, però, invece, di un altro mezzo o fonte di prova, il quale serve a sua volta alla deduzione del fatto da provare. Perciò la prova indiretta può essere più o meno indiretta, cioè di vari gradi; mentre la prova indiretta di primo grado è quella in cui la fonte di prova serve senz'altro alla deduzione del fatto da provare, quando vi sono in mezzo un'altra o più altre fonti di prova, la prova indiretta è di secondo grado o di un grado ulteriore: tale è, per esempio, la testimonianza *de auditu* (testimonianza della testimonianza) o la copia (documento del documento).

giovano insieme la prova diretta e la prova indiretta, ovvero più fonti di prova indiretta, si ha il concorso delle prove. Questa figura si osserva con maggiore frequenza come pluralità di fonti di prova impiegate per il controllo di una sola affermazione (esempio, pluralità di testimonianza intorno a un medesimo fatto) e si scinde nelle due ipotesi del cumulo e della controprova, secondo che l'efficacia delle varie fonti si spieghi nello stesso senso o in senso contrario. A sua volta la controprova è diretta o indiretta, secondo che si contrappongano prove storiche a prove storiche oppure prove critiche a prove storiche o a prove critiche.

Pertanto la pluralità delle fonti di prova rispetto al fatto da provare può essere concepita in senso verticale o in senso orizzontale, secondo che si tratti di prova indiretta di grado superiore al primo o di concorso di prove: nel primo di questi casi ciascuna fonte di prova si presenta come fatto da provare rispetto alla fonte del grado superiore; nel secondo ciascuna fonte appartiene al medesimo grado. Questa osservazione permette di comprendere come per le necessità della prova si moltiplichino il numero dei fatti rilevanti nel processo e delle relative questioni.

I mezzi di prova sono solitamente divisi in due categorie secondo che abbiano o non abbiano qualità rappresentativa dell'oggetto della prova¹⁰.

La prova indiretta, quando il mezzo è costituito da un fatto

10 Un fatto ne rappresenta un altro, quando è idoneo a stimolare in chi lo percepisce l'immagine del fatto rappresentato. Allorché il mezzo di prova è costituito da un fatto rappresentativo del fatto da provare, è come se il verificatore lo avesse presente; sotto questo aspetto si comprende, se non si giustifica, che per lungo tempo la dottrina abbia creduto che allora si tratti di prova diretta; la verità è ma che anche in questo caso esiste la diversità tra il mezzo e l'oggetto della prova e così anche in questi casi si risale da un fatto noto a un fatto ignoto (prova critica).

rappresentativo del fatto da provare, si chiama prova storica; negli altri casi prende il nome di prova critica.

Il mezzo della prova storica può essere un atto o un oggetto, cioè una testimonianza o un documento.

La testimonianza è l'atto di chi narra (rappresenta) un fatto; è pertanto una dichiarazione di verità, non una dichiarazione di volontà. Secondo che la testimonianza sia fornita dallo stesso interessato (parte) o da un estraneo (terzo), si distingue la testimonianza della parte dalla testimonianza del terzo (testimonianza in senso stretto). Quando la testimonianza riguarda un fatto sfavorevole all'interesse di chi la fa prende il nome di confessione.

Il documento¹¹ è una cosa che rappresenta un fatto. Nel documento il fatto si riflette; vi si può riflettere direttamente o indirettamente, cioè come è visto da un uomo; questa è la differenza tra un disegno o una pittura e una fotografia: il primo è un documento indiretto, la seconda un documento diretto. I documenti diretti sono d'invenzione recente; sono cominciati, infatti, con la fotografia; perciò la loro considerazione da parte della legge e della dottrina è ancora scarsa; anche quest'ultima, quando parla di documento, pensa quasi sempre soltanto ai documenti indiretti e in particolare ai documenti scritti; nella stessa legge la voce documento è usata assai meno di quella di scrittura.

Il documento in genere, e in particolare la scrittura, può rappresentare qualunque fatto e perciò la sua stessa formazione, cioè il fatto che una data persona in date circostanze di tempo e di luogo abbia formato il documento o la scrittura medesima. Quanta

11 Che trova ingresso principale nel processo tributario: v., per tutti, Trombella, La produzione di documenti nel processo tributario, in Riv. dir. trib., 2005, pagg. 922 e seguenti.

importanza spetti a tale rappresentazione si comprende da chi rifletta come la provenienza e la data del documento possano costituire un elemento rilevante, anzi decisivo per la sua valutazione: precisamente su questa base riposa la notissima distinzione tra il documento ufficiale (atto pubblico) e il documento privato (scrittura privata)¹². Che il documento debba essere sottoscritto o tuttavia indicare il suo autore per rappresentare la sua formazione non significa ma né che la sottoscrizione serva senz'altro a provare, oltre che a rappresentare, la formazione medesima, né che tale prova non possa essere fornita con altri mezzi: il mezzo normale per fornire tale prova è l'autografia, la quale ma di regola non occorre che si estenda al documento intero (olografia), però basta che si limiti alla sottoscrizione; un mezzo più sicuro è l'autenticazione, la quale consiste in un documento pubblico della sottoscrizione avvenuta a opera di una persona determinata; d'altra parte può essere provata la provenienza da una determinata persona anche di documenti da questa non sottoscritti.

Il mezzo della prova critica può essere qualunque fatto, in quanto, sebbene il fatto da provare non vi sia rappresentato, possa, secondo l'esperienza, esserne dedotto. Tali fatti, i quali naturalmente non si prestano ad alcuna classificazione, prendono il nome di fonti di presunzione o anche di presunzioni.

Su questi elementi oggettivi (oggetto e fonte o mezzo della prova) deve esercitarsi l'attività del soggetto della prova, affinché la prova si faccia. Le fasi di tale attività sono sempre due: percezione e

12 Naturalmente efficacia rappresentativa della sua formazione al documento non può essere riconosciuta se non quando in esso sia indicato almeno il suo autore; a questa indicazione serve, secondo l'uso, la scrittura del nome dell'autore a piedi del documento medesimo (sottoscrizione); la sua formazione in date circostanze di tempo e di luogo si rappresenta invece con la data.

giudizio. Vi è percezione anche quando la prova sia indiretta, per quanto si eserciti anziché sul fatto da provare sulla fonte di prova. Vi è giudizio anche quando la prova sia diretta, per quanto concerna il come anziché il se del fatto da provare o, in altre parole, la sua definizione anziché la sua esistenza. Ciò vuol dire che nella prova indiretta il giudizio è meno semplice che nella diretta, poiché si tratta non tanto di definire ciò che si vede quanto di arguire da ciò che si vede il se e il come di ciò che non si vede.

Queste due fasi dell'attività del verificatore prendono, nella dottrina della prova, il nome d'ispezione e di valutazione. Se la prova ha, come vedemmo, un'importanza capitale nel processo, s'intende perché queste due fasi vi siano disciplinate con cura perfino meticolosa. Tanto per l'ispezione quanto per la valutazione, i sensi e il raziocinio del verificatore debbono essere aiutati dalla esperienza: nell'ispezione, affinché egli si ponga nelle condizioni migliori per ottenere la percezione; nella valutazione, affinché da ciò che ha percepito possa arguire la verità o la falsità delle affermazioni da verificare. In particolare, per la prova indiretta, è soltanto l'esperienza la quale consente, mediante le sue regole, di collegare la fonte di prova al fatto da provare, così da permettere di dedurre dal primo l'esistenza o l'inesistenza del secondo. Perciò dipende in gran parte dall'esperienza del verificatore che egli sappia discernere la testimonianza o il documento vero dal falso e che si sappia orientare nel dedalo della prova critica.

Può darsi che l'ispezione e la verifica permettano al verificatore un giudizio sicuro o invece soltanto un giudizio incerto, vale a dire non tanto un giudizio di certezza, quanto di possibilità o di probabilità: nel primo caso si parla di prova piena (in senso positivo o

negativo, vale a dire della verità o della falsità dell'affermazione), nel secondo di prova meno piena o principio di prova: il principio di prova prende anche il nome di indizio.

Si intende l'importanza della prova come conoscenza se solo si pone mente alla circostanza della permanenza nel pensiero giuridico del concetto di «processo di cognizione», ossia di un processo che *ex se* vuole unicamente giungere alla conoscenza di fatti e circostanze. Questi ultimi accolti nelle affermazioni che le parti fanno nell'introdurre il processo e che il giudice può accogliere solo attraverso la loro verifica. Ossia dopo la prova.

Il principio dispositivo¹³ indica la proprietà della prova. Chi prova ha il dominio eminente sulla materia della prova. E può disporne, anche non provando. La necessità, anzi la stessa possibilità della verifica viene meno, nel processo civile, in virtù del principio di disposizione, solo quando affermazioni di fatto siano concordi fra le parti; perciò si escludono dal campo della prova i fatti incontrovertibili; non equivale all'ammissione (dell'affermazione avversa) né il silenzio, né la contumacia¹⁴, salvo quando ciò sia espressamente stabilito.

Poiché pertanto la prova è un'operazione, dalla quale in gran parte dipende il processo, si comprende che alla sua disciplina tenda un gruppo numeroso e complesso di norme giuridiche soprattutto con lo scopo di assicurarne il risultato. Così, da attività regolata dalla

13 Per leggere il principio dispositivo nell'ottica del diritto alla prova, v. Ricci, Il principio dispositivo come problema di diritto vigente, in Riv. dir. proc., 1974, pagg. 380 e seguenti; Taruffo, Il diritto alla prova nel processo civile, ivi, 1984, pagg. 74 e seguenti.

14 Frasoni, in giudizio, in Il processo tributario, a cura di Tesauo, Torino, 1998, pag. 446, il quale afferma che «il principio di non contestazione non può operare nel processo contumaciale (o, comunque, in caso di assenza della parte dal processo) in quanto la contumacia è qualificata un evento processualmente neutro».

logica e dall'esperienza, la prova si trasforma in attività regolata dal diritto.

La disciplina giuridica non si riferisce ma alla prova di tutte le affermazioni che debbono essere verificate nel processo. A questo riguardo si distingue non tanto tra affermazioni di fatto e affermazioni di diritto, e neanche tra affermazioni di fatti e affermazioni di regole, quanto tra affermazioni che toccano o non toccano l'interesse generale; vi sono affermazioni, al cui controllo sono sufficienti i mezzi a disposizione di qualunque uomo; ve ne sono altre del tutto indifferenti alla comune cultura.

Appunto e solo per la verifica di queste ultime appresta i suoi mezzi il processo; quanto alle altre la preparazione e la moralità del giudice permettono che il controllo avvenga con piena libertà. Questa è la ragione per cui non costituiscono oggetto non già della prova in genere però di quella prova, che è disciplinata nel modo che stiamo per descrivere, le norme di diritto, le regole di esperienza e i fatti notori, mentre tale oggetto è costituito da quelli che si dicono i fatti della lite. La differenza tra fatti notori e fatti della lite sta dunque in ciò che i primi e non i secondi, poiché toccano l'interesse generale, non già sono, però possono essere conosciuti attraverso i mezzi della comune cultura. Pertanto le norme costituenti la disciplina giuridica della prova si rivolgono: a) a garantirne la disponibilità e b) la fedeltà; inoltre c) a regolarne l'ispezione e d) la valutazione; infine e) a rimediare al suo difetto.

Il giudice dispone della prova. E ciò rende la prova dell'esistenza della prova. O meglio così si dà un senso alla prova (che appunto viene utilizzata, anche contro altra prova) ed un senso al giudice (che ne effettua la valutazione anche contro altra prova).

Le modalità di disposizione della prova avvengono in due modalità, secondo che la prova sia a disposizione di una delle parti o di un terzo.

Nel primo caso pone a carico della parte l'onere di produrla e quindi in mancanza di produzione il giudice non potrà utilizzarla a vantaggio della parte.

Nel secondo caso costituisce a carico del terzo l'obbligo di fornire la prova. È il caso della testimonianza, per cui incombe in capo al testimone l'obbligo di interagire con il processo.

Alla garanzia della fedeltà delle prove tende un doppio ordine di norme, di diritto amministrativo e di diritto penale. Con le prime si fa della documentazione una funzione pubblica, attribuendo a determinate persone, opportunamente scelte e vigilate, l'ufficio di rappresentare documentalmente determinati fatti. Il prototipo di questi ufficiali è il notaio. Naturalmente, mentre la responsabilità penale per falso di questo ufficiale è inasprita, ai documenti da esso formati è attribuita la «pubblica fede», cioè una particolare efficacia legale; anche sotto questo profilo merita di essere ricordata la differenza fra atto pubblico e scrittura privata; appunto perché l'atto pubblico proviene da un documentatore ufficiale, a differenza dalla scrittura privata, fa fede di qualunque fatto vi sia rappresentato e altresì della sua provenienza e della sua data.

D'altra parte l'attività diretta a creare prove false o tuttavia è repressa da un folto nucleo di norme penali le quali si riferiscono: alla prova storica (appartengono a questo gruppo le norme che comminano la punizione del falso documentale e falso testimoniale); alla prova critica (al qual proposito vanno la simulazione di reato e la frode processuale).

Vi sono prove, la cui ispezione da parte del giudice può avvenire nell'atto stesso in cui egli decide; di altre invece, soprattutto affinché avvenga in collaborazione con le parti, l'ispezione deve essere fatta in un momento anteriore e precisamente durante l'istruzione del processo, civile o penale, la quale è una fase intermedia fra la domanda e la decisione, dedicata allo svolgimento delle affermazioni e delle prove. In ordine a questo criterio le prove si distinguono in prove costituite (precostituite) e costituende; l'ispezione di queste ultime prende il nome di assunzione.

Sono prove costituende: le prove personali, la cui ispezione si svolge sulla persona delle parti o di terzi, sia sotto la forma di esame del corpo, sia sotto la forma di testimonianza; le prove reali, in quanto la cosa da sottoporre all'esame non sia di tale natura da poter essere affidata al giudice, affinché l'osservi nell'atto stesso in cui decide. Perciò le prove costituite si riducono ai documenti e a piccoli oggetti, che possono essere consegnati al giudice (modelli, campioni, ecc.).

La valutazione delle prove avviene con l'impiego di regole di esperienza; pertanto una disciplina di questa fase della prova da parte della legge può darsi nel senso che il giudice non sia lasciato libero nella scelta delle regole di esperienza da applicare, però tale scelta gli sia imposta, così che la regola di esperienza diventi una regola legale. Questo è l'aspetto della disciplina giuridica della prova, alla quale si riferisce la nota antitesi della prova libera con la prova legale; si chiama legale la prova, quando la sua valutazione è disciplinata dalla legge.

È quasi un luogo comune il riconoscimento della superiorità del principio di prova libera sul principio opposto e perciò del processo penale che è dominato dal primo sul processo civile, che s'ispira

largamente al secondo. Se ma tale superiorità è indiscutibile ai fini della giustizia, altro è ai fini della certezza, alla quale, entro certi limiti, la giustizia nel processo può essere sacrificata. Il vero e grande vantaggio della prova legale sta in ciò che la valutazione di certe prove fatta dalla legge, nel senso che di alcune non possa dal giudice essere disconosciuta e di altre non possa essere riconosciuta l'efficacia, da un lato sprona le parti a munirsi, nei limiti del possibile, di prove efficaci e così agevola lo svolgimento del processo, dall'altro permette a loro di prevederne, entro certi limiti, il risultato e perciò le stimola ad astenersi dalla pretesa o dalla resistenza nei casi in cui l'una o l'altra non siano sorrette da prove legalmente efficaci o, quanto meno, alla composizione della lite senza processo.

Le prove legali tendono ovviamente all'accertamento della verità formale o legale (principio della verità formale o verità legale; in uso in particolare nel processo civile). Le prove libere mirano alla verità materiale (principio della verità materiale: soprattutto nel processo penale).

Entrambi (principio della verità formale o legale e principio della verità materiale) tendono ad esprimere il principio di certezza del diritto.

La certezza incontra il limite nella valutazione della prova. Ossia la prova tende a costituire una certezza sulla ricostruzione di un fatto o di una qualità. Però essa è sottoposta a valutazione. E quindi si ritorna nella incertezza. Vi sono prove, la cui valutazione viene lasciata libera al giudice; la valutazione delle altre non sempre è regolata totalmente dalla legge.

Sono soggette a valutazione legale tanto prove storiche quanto prove critiche; e, nel campo delle prove storiche, tanto testimonianze

quanto documenti. Le principali figure che si riferiscono a questo istituto sono la confessione e il giuramento della parte, la testimonianza (dei terzi), l'atto pubblico e la scrittura privata, le cosiddette presunzioni legali (*praesumptiones iuris*). Dalla disciplina giuridica della valutazione di tali prove deriva la loro efficacia o inefficacia legale, totale o parziale. Tali regole costituiscono un istituto complicatissimo, del quale qui non possono essere tracciate che pochissime linee.

Vi sono casi in cui la legge vieta che il giudice si fidi di una prova e perciò gli comanda di non usarne (regole legali negative): così in tema di testimonianza resa da alcuni soggetti ovvero su argomenti provati mediante altre prove.

Alle regole legali negative si contrappongono le regole positive, per le quali, all'opposto, il giudice deve credere a certe prove, onde ne deriva non l'inefficacia, però l'efficacia delle medesime. Peraltro tale efficacia presenta varie gradazioni. L'efficacia è minima, quando la legge consente la prova in contrario, cioè lascia il giudice libero di valutare la prova in relazione alla controprova: esempio, le cosiddette presunzioni legali relative (*praesumptiones iuris tantum*). L'efficacia è maggiore, quando la legge, pur consentendo la prova contraria, ne disciplina con particolari garanzie l'acquisizione (per esempio, querela di falso contro l'atto pubblico o contro la scrittura privata riconosciuta; limitazione della prova contraria alla presunzione di paternità). L'efficacia è massima, quando la legge esclude persino la prova contraria; così avviene in tema di confessione (giudiziale o stragiudiziale fatta alla parte), di giuramento della parte (decisorio o suppletorio), di presunzioni legali assolute.

In quanto la valutazione di una prova non sia espressamente

regolata dalla legge, si ritiene che possa essere fatta dal giudice secondo la sua esperienza. Questa libertà si desume dalla regola per la quale le presunzioni, che non sono stabilite dalla legge, sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti e solamente nei casi in cui la legge ammette la prova testimoniale.

Le prove, la cui valutazione non è disciplinata dalla legge, si possono chiamare prove non nominate. Tali sono: le prove che la legge non nomina affatto: ad esempio tutta la sterminata serie delle prove critiche non regolate (presunzioni semplici; *praesumptiones hominis*); del pari i documenti diretti; le prove storiche, delle quali la legge regola l'assunzione, quando non siano state assunte *secundum legem*: ad esempio, testimonianze raccolte fuori da qualunque processo o in un processo diverso; le prove storiche, delle quali la legge regola la valutazione in modo parziale: ad esempio, la testimonianza delle parti e la scrittura privata, alle quali la legge attribuisce bensì piena fede, quando rappresentino un fatto contrario all'interesse del loro autore, però che non escludono ogni valore, quando rappresentino un fatto a lui favorevole; del pari la testimonianza dei terzi, che la legge regola soltanto per certi casi con una norma negativa.

La legge considera infine l'ipotesi in cui i mezzi a disposizione del giudice o, in genere, dell'ufficio non siano sufficienti a fornire la prova cioè a permettere la verifica di quelle affermazioni dalle quali dipende la decisione o tuttavia il provvedimento. Logicamente in queste ipotesi il giudice non è in grado di decidere. Dal punto di vista pratico, che il giudice risponda *non liquet*, se in altri tempi si poteva ammettere, ripugna oggi a quelle necessità sociali, le quali reclamano

a ogni costo la composizione della lite. Pertanto la disciplina giuridica della prova deve spingersi a trovare il rimedio contro questa deficienza.

Il rimedio consiste nell'autorizzare il giudice a ritenere inesistenti i fatti non provati. L'espressione tipica è quella penale per la quale il giudice pronunzia sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso tanto nel caso in cui vi è la prova che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso quanto nel caso in cui manca del tutto la prova che il fatto sussiste o che l'imputato lo ha commesso.

Naturalmente tale equiparazione del fatto non provato al fatto inesistente nuoce a quella delle parti, alla quale il fatto sarebbe favorevole; a tal fine va ricordata la partizione dei fatti giuridici in fatti costitutivi, impeditivi ed estintivi: se l'inesistenza di un fatto costitutivo dell'effetto giuridico preteso nuoce a chi lo pretende, gli giova invece l'inesistenza di un fatto estintivo o impeditivo. Di qui l'interesse di ciascuna parte a recar le prove dei fatti che le sono favorevoli per evitare il rischio di vederli ritenere inesistenti e della parte avversa a non far nulla a tale scopo. Questa situazione viene espressa nel concetto di onere della prova per cui chi domanda deve provare, così come chi eccepisce.

Fornire la prova di un fatto diventa un onere della parte, cui interessa, non solo perché il giudice non la può acquisire altrimenti, però anche e soprattutto perché, se prove non ci sono, il giudice lo deve ritenere inesistente; e così porre a rischio di una parte il difetto di prova dei fatti che le son favorevoli, in che consiste l'onere della prova, serve al duplice scopo di garantire la disponibilità dei mezzi di prova, in quanto esistano, e di risolvere il problema della loro

inesistenza. Se poi un fatto abbia carattere costitutivo, impeditivo o estintivo si desume dalla struttura della norma, che vi ricollega effetti giuridici.

Questa soluzione del problema del difetto di prova vale anche per il processo penale. Può darsi che per la diversa natura delle parti che vi agiscono, cioè del pubblico ministero, la cui azione non è determinata dall'interesse però dal dovere, non sia corretto estendere al processo penale la formula dell'onere; a prescindere dal lato terminologico, certo è che anche i fatti giuridici penali si distinguono nelle categorie ora ricordate e tanto basta perché il rischio del difetto della loro prova si distribuisca variamente sulle parti.

1.2 Il metodo probatorio o metodo scientifico

La prova è la modalità tipica con cui la scienza procede per raggiungere una conoscenza della realtà oggettiva, affidabile, verificabile e condivisibile. Essa consiste, da una parte, nella raccolta di evidenze empiriche attraverso l'osservazione e l'esperimento; dall'altra, nella formulazione di ipotesi e teorie da sottoporre al vaglio dell'esperimento per testarne l'efficacia. Nel dibattito epistemologico si assiste in proposito alla contrapposizione tra i sostenitori del metodo induttivo e quelli del metodo deduttivo.

L'espressione metodo scientifico, in realtà, può essere usata per riferirsi a concetti sensibilmente diversi. In particolare è possibile distinguere essenzialmente due significati principali, anche se esistono molte sfumature e non è possibile trovare una vera e propria soluzione di continuità fra i due concetti.

Da una parte si può intendere il metodo scientifico in un senso astratto, come l'insieme dei criteri (teorici però anche operativi) sulla

base dei quali un risultato, teorico o sperimentale, può essere considerato effettivamente scientifico. In particolare si tratterebbe di quei criteri che permetterebbero di distinguere un discorso scientifico da un discorso metafisico, religioso o pseudoscientifico: si tratta della questione altrimenti nota come problema della demarcazione.

Dall'altra il metodo scientifico può riferirsi più squisitamente alla pratica quotidiana e concreta dello scienziato, o almeno alla pratica adottata dalla comunità scientifica nel suo complesso, nella sua attività di ricerca.

I due significati non sono completamente avulsi l'uno dall'altro. Si potrebbe sostenere, ad esempio, che se esistono dei criteri di metodo che caratterizzano il discorso scientifico (primo significato) questi dovrebbero per forza essere gli stessi adottati concretamente dagli scienziati nella loro attività quotidiana (secondo significato). D'altra parte è anche vero che il modo di procedere del singolo scienziato può anche essere più o meno fuori da ogni schema (si pensi alle molteplici figure in qualche modo geniali che hanno caratterizzato la storia della scienza e al loro modo di procedere per intuizione e senza alcun metodo sistematico), e che a caratterizzare come scientifici i suoi risultati sono dunque criteri in qualche modo indipendenti dalla sua attività di scoperta e ricerca.

In realtà non c'è un accordo universale sulle regole che possano essere applicate in tutti i contesti e in tutte le discipline per avere garanzia di scientificità¹⁵.

15 C'è chi tenta di evidenziare differenze tra il metodo scientifico e gli altri metodi. Frédéric Kerlinger elenca i seguenti quattro metodi variamente usati per acquisire la conoscenza. Metodo della tenacia: si sa che una cosa è vera perché su di essa si fonda la nostra vita e perché si continua a dire che è vera. Metodo dell'autorità: una cosa è vera perché stabilita tale da una autorità riconosciuta (la Bibbia, un grande profeta, un grande scienziato, una organizzazione affidabile) Metodo a priori (o metodo dell'intuizione): una

In forte disaccordo con l'idea che si possa attingere con sicurezza il sapere dalla realtà esterna, in maniera induttiva, al riparo dalle deformazioni del nostro pensiero, si schiera invece Popper, secondo il quale noi possiamo vedere solo ciò che la nostra mente produce: una teoria può essere sottoposta a controlli efficaci e dirsi scientifica solo se formulata a priori in forma deduttiva. La peculiarità del metodo scientifico consiste nella possibilità di falsificarla, non nella presunzione di «verificarla».

Queste ed altre sfumature di significato legate al concetto di metodo scientifico sono il motivo per cui, su tale concetto, si è discusso molto e non esiste (ancora) un accordo generalmente condiviso su una possibile definizione del metodo. Il dibattito è estremamente complesso e coinvolge non solo la pratica scientifica però anche la speculazione filosofica.

Semplificando, il problema della ricerca di una definizione di metodo scientifico si pone come reazione all'evidente successo, pratico e teorico, ottenuto nei secoli dalla scienza, con la convinzione (o la speranza) che tale successo sia riconducibile all'applicazione, appunto, di un metodo semplice e facilmente esportabile a molte altre discipline, se non a tutte. La profonda evoluzione che la scienza ha subito da Galileo ad oggi rende ma difficile individuare con precisione una metodologia universalmente applicata ed applicabile nei diversi secoli e nelle diverse discipline.

Il metodo scientifico si sviluppa storicamente, però il suo nucleo

cosa è vera se è in accordo con la ragione, che per naturale inclinazione tende alla verità. Metodo della scienza: per mezzo del quale la sicurezza di sapere è determinata non da qualche fattore umano però da una realtà esterna, permanente e non influenzata dal nostro pensiero. In questo senso, il metodo scientifico è lo studio sistematico, controllato, empirico e critico di ipotesi sulle relazioni intercorrenti tra vari fenomeni.

risiede, come detto, nell'uso combinato di teoria ed esperimento. La soluzione di continuità rappresentata da Galileo Galilei a cavallo tra il XVI e il XVII secolo è tale, comunque, da rendere improprio l'uso dei termini scienza e scienziato in riferimento ad epoche precedenti, soprattutto per quanto riguarda il problema del metodo scientifico¹⁶.

Negli antichi papiri egizi, si possono individuare le forme di un primitivo «metodo scientifico». In particolare, nelle descrizioni di interventi di chirurgia, che indicano anamnesi, diagnosi, terapia e chirurgia dedicata, dalla preparazione del paziente, alla strumentazione, alla tecnica operatoria, fino alla prognosi e al decorso post-operatorio. Inoltre, già in tempi antichissimi, gli Egizi conducevano sofisticate previsioni sui raccolti di grano, in relazione al livello di piena delle acque del Nilo.

Nell'antica civiltà egiziana, ma, la medicina generale era intesa in modo diverso: i papiri di terapia medica illustrano pratiche legate a superstizioni e credenze religiose, piuttosto che al collegamento diretto fra causa delle malattie e effetto delle cure.

Perciò, benché gli antichi Egizi applicassero criteri scientifici nell'ambito di alcune discipline, si può escludere che ne avessero codificato il metodo.

Con i primi pensatori greci si assiste all'uscita da una cultura improntata al mito e alla comparsa, per la prima volta, di un metodo di pensiero improntato all'uso della ragione, dell'argomentazione, in contrapposizione al dogmatismo religioso. È la nascita della filosofia,

16 Prima di Galileo le figure che più si avvicinavano a quella, moderna, di scienziato erano rappresentate essenzialmente da una parte da logici e matematici e dall'altra dagli studiosi di filosofia naturale, se si occupavano dell'universo sensibile. Più in generale possiamo dire che con Galileo assistiamo alla nascita della scienza proprio come «distaccamento» dalla filosofia.

progenitrice della scienza. Essi cercavano un sapere che fosse innegabile, un sapere immutabile nel tempo, assoluto, definitivo, incontrovertibile, necessario e indubitabile. Fu definito «sapere» (sophia), «ragione» (logos), «verità» (alétheia) e «scienza» (epistème).

Talete di Mileto (624-548 a.C.), osservando la natura, prevede con molto anticipo un grande raccolto di olive e monopolizzò a proprio vantaggio i frantoi, diventando ricco. Ciò introduce uno degli aspetti discriminanti fra la scienza e quelle discipline che vogliono porsi come scientifiche: la capacità di fare previsioni, verificabili, viene ritenuto uno degli aspetti distintivi delle discipline autenticamente scientifiche¹⁷.

Aristotele (384-322 a.C.) apportò un enorme contributo di sistematizzazione delle conoscenze fino ad allora acquisite e gettò le fondamenta della logica formale, rimaste essenzialmente intatte fino alla fine del XIX secolo, identificando nel sillogismo¹⁸ la forma tipica del processo deduttivo, con cui trarre conclusioni coerenti con le premesse¹⁹.

17 Malgrado la sua capacità di fare previsioni, morì d'insolazione, per essere stato obbligato a rimanere senza cappello sotto il sole, durante i Giochi Olimpici.

18 Aristotele affermava: «Ebbene, sillogismo è un discorso nel quale, poste alcune cose, qualcosa di diverso da ciò che è stabilito segue di necessità in forza di ciò che è stabilito. Vi è dunque una dimostrazione quando il sillogismo proceda da asserzioni vere e prime, oppure da asserzioni tali che hanno assunto il principio della conoscenza ad esse relativa in forza di certe asserzioni vere e prime; dialettico è invece il sillogismo che argomenta da opinioni notevoli.» (Aristotele, *Topici*, in M. Zanatta, *Organon di Aristotele*, Torino, 1996, vol. II, pp. 115–117)

19 È importante sottolineare come per Aristotele la conoscenza parte prima di tutto dal soggetto: non è semplice ricezione di dati, però è opera dell'intelletto attivo, che andando al di là degli aspetti contingenti e transitori della realtà sensibile, riesce ad astrarne le forme eterne e intelligibili. Aristotele inoltre distingue fra i «possessori della scienza», ossia coloro che conoscono le cause (il «perché») e coloro che conoscono solo i fatti senza aver conoscenza delle loro cause (il «che»). La scienza, per Aristotele, è sempre conoscenza delle cause. Il sillogismo è una costruzione logica formata da una o più

Indubbio anticipatore del moderno metodo scientifico fu Archimede (287-212 a.C.). Lo studio delle sue opere (si ricordi Sui corpi galleggianti, in cui enunciò il famoso principio che porta il suo nome) impegnò a lungo gli studiosi della prima età moderna, fra cui lo stesso Galileo, e costituì un importante stimolo alla rinascita scientifica moderna.

Nell'ambito della scolastica medievale anche Tommaso d'Aquino (1225-1274), rifacendosi agli insegnamenti di Aristotele, diede un ulteriore contributo al metodo scientifico formulando una concezione di verità come corrispondenza tra l'intelletto e l'oggetto²⁰.

Come già per Aristotele, le nostre conoscenze nascono dunque dal nostro intelletto: non le riceviamo induttivamente dall'esperienza. Questa distinzione tra soggetto conoscente ed esperienza sensibile sarà fondamentale per i successivi sviluppi della scienza, dando vita alla corrente filosofica detta realismo.

All'ambito della scolastica appartiene, tra gli altri, Ruggero Bacone (1214-1274), il quale nei suoi studi cercò di applicare fedelmente il metodo ipotetico-deduttivo della filosofia aristotelica,

proposizioni precedenti (se ...) dalle quale nasce una proposizione conseguente (allora ...). Il sillogismo di per sé non dà garanzia di verità, però serve solo a trarre conclusioni coerenti con le verità «vere e prime».

20 «*Veritas est adaequatio intellectus ad rem; adaequatio rei ad intellectum; adaequatio rei et intellectus*» («La verità è adeguamento dell'intelletto alla cosa; adeguamento della cosa all'intelletto; adeguamento dell'intelletto e della cosa»). La verità, secondo Tommaso, ha le caratteristiche dell'universalità e dell'indipendenza. Il nostro sapere, per essere valido, non deve essere determinato da fattori soggettivi e contingenti; la verità è vera di per sé, al tempo di Aristotele come in ogni epoca, pertanto è assoluta e non dipende da nient'altro. Queste caratteristiche della verità sono riconosciute come tali dalla nostra ragione, che non le apprende dal mondo circostante, sottoposto ai mutamenti della temporalità, però le trova già all'interno di se stessa: non potrebbe altrimenti riconoscerle come immutabili. «*Sed haec adaequatio non potest esse nisi in intellectu. Ergo nec veritas est nisi in intellectu*» («Ma questa corrispondenza non può sussistere se non nell'intelletto. Dunque, la verità non può esistere se non nell'intelletto») (De veritate, q. 1 a. 2 s. c. 2).

rivalutando l'importanza della sperimentazione e sminuendo viceversa le argomentazioni basate sulla tradizione.

Anche Leonardo (1452–1519), nel Rinascimento, si appropriò del pensiero ipotetico-deduttivo aristotelico, respingendo al contempo il principio di autorità. Il suo contributo a porre le basi del metodo scientifico fu notevole, anche se alla fine gran parte dei suoi scritti andarono persi.

Egli anticipò alcuni aspetti della metodologia che venne più tardi concepita nel 1600 da Galileo Galilei: a titolo di esempio ci sono i suoi progetti ingegneristici, le macchine di Leonardo, i suoi disegni del corpo umano, gli studi sulla prospettiva.

In particolare, Leonardo affermò l'importanza di due fattori: la sperimentazione empirica, perché non basta ragionare e fare uso dei concetti se poi non li si mette alla prova; la dimostrazione matematica, come garanzia di rigore logico²¹.

Secondo Leonardo, infatti, ogni fenomeno in natura avviene secondo leggi razionali che vivono al di sotto delle sue manifestazioni esteriori.

Con Galileo Galilei, il primo a introdurre formalmente il metodo scientifico, furono introdotti una serie di criteri ancora oggi validi: fu abbandonata la ricerca delle essenze primarie o delle qualità, che era il proposito della filosofia aristotelica, con la riduzione della realtà a puro fatto quantitativo e matematico. Al metodo calcolativo, che pure derivava dalla tradizione sillogistica classica, fu inoltre affiancata l'importanza dell'osservazione empirica, che portò a considerare «scienza» solo quel complesso di conoscenze ottenute dall'esperienza e a questa funzionali: secondo una celebre formula dello scienziato

21 «Nissuna umana investigazione si può dimandare vera scienza, s'essa non passa per le matematiche dimostrazioni.»

pisano cioè, il libro della natura è scritto in leggi matematiche, e per poterle capire è necessario eseguire esperimenti con gli oggetti che essa ci mette a disposizione.

Ancora oggi la scienza moderna fa distinzione tra l'aspetto sperimentale e quello teorico: né uno né l'altro sono preponderanti, poiché fa parte del metodo scientifico che un modello teorico spieghi un'osservazione sperimentale ed anticipi future osservazioni. Uno dei punti basilari è la riproducibilità degli esperimenti, ovvero la possibilità che un dato fenomeno possa essere riproposto e studiato in tutti i laboratori del mondo.

Non sempre è possibile riprodurre sperimentalmente delle osservazioni naturali, ad esempio, in alcune scienze come l'astronomia o la meteorologia, non è possibile riprodurre molti dei fenomeni osservati e allora si ricorre ad osservazioni e simulazioni digitali. Un altro esempio è l'evoluzionismo di Charles Darwin, che per essere verificato direttamente richiederebbe tempi d'osservazione talmente lunghi (milioni di anni) da non essere riproducibili in laboratorio; in questi casi le verifiche sperimentali si basano sull'analisi genetica, su quella dei fossili e su esperimenti con microrganismi i cui cicli riproduttivi sono estremamente brevi.

Contemporaneo di Galilei fu Francesco Bacone, che appartiene ma alla corrente induttivista, alla quale in seguito aderirà anche Newton. Bacone tentò di costruire un metodo rigoroso (l'*Organum*) al quale egli voleva ricondurre ogni descrizione e affermazione sul mondo, e tramite il quale poter evitare quei pregiudizi (gli *Idòla*) che ostacolerebbero una reale percezione dei fenomeni della natura.

Con Cartesio si riaffacciò il problema del metodo, originato dal suo proposito di ricondurre la disciplina scientifica sulla strada della

«certezza» di fronte alle molteplici possibili e arbitrarie «opinioni» o posizioni filosofiche.

Sul finire del Settecento fu fondamentale il contributo di Kant (1724-1804): come già per Aristotele e Tommaso (seppur in modi diversi), anche secondo Kant la nostra conoscenza non deriva dall'esperienza, però è a priori. Kant criticò David Hume, secondo cui l'oggettività delle leggi scientifiche (in particolare quella di causa-effetto) non era valida perché nascerebbe da un istinto soggettivo di abitudine. Operò una sorta di rivoluzione copernicana affermando che la nostra ragione gioca un ruolo fortemente attivo nel metodo conoscitivo; le proposizioni scientifiche in grado di ampliare il nostro sapere sul mondo, infatti, non si limitano a recepire passivamente dei dati, però sono di natura critica e deduttiva. Egli le chiamò giudizi sintetici a priori: sintetici perché unificano e sintetizzano la molteplicità delle percezioni derivanti dai sensi; a priori perché non dipendono da quest'ultime. Nella Deduzione trascendentale dimostrò che nel nostro intelletto ci sono delle categorie che si attivano solo quando ricevono informazioni da elaborare (cioè sono trascendentali), e giustificano il carattere di universalità, necessità, e oggettività che diamo alla scienza; viceversa, senza queste caratteristiche, non si ha vera conoscenza. Kant può essere fatto rientrare nella corrente filosofica del realismo, poiché postulava una netta separazione tra soggetto conoscente e oggetto (o noumeno), anche se questa distinzione fu spesso foriera di equivoci²².

22 «Quando Galilei fece rotolare le sue sfere su di un piano inclinato con un peso scelto da lui stesso, e Torricelli fece sopportare all'aria un peso che egli stesso sapeva già uguale a quello di una colonna d'acqua conosciuta ... fu una rivelazione luminosa per tutti gli investigatori della natura. Essi compresero che la ragione vede solo ciò che lei stessa produce secondo il proprio disegno, e che ... essa deve costringere la natura a rispondere alle sue domande; e non lasciarsi guidare da lei, per dir così, colle redini; perché altrimenti le nostre

Nel 1866, con la pubblicazione dell'Introduction à l'étude de la médecine expérimentale, Claude Bernard tenta di adottare un metodo, detto sperimentale, nel settore della medicina. L'emergere delle scienze umane e sociali a partire dalla fine del secolo 1800 fino al secolo 1900 ha rimesso in discussione questo modello unico del metodo scientifico.

La fiducia nel carattere di certezza della scienza, che era il proposito cartesiano fatto proprio nell'Ottocento dal positivismo, in particolare da Comte, comincerà via via a declinare, specie in seguito ai lavori di Popper per il quale la scienza è sempre congetturale e si può avere certezza solo del falso.

Ai primi del Novecento, Einstein (1879-1955) rivoluzionò il metodo scientifico con un approccio che stupì i contemporanei: egli formulò la teoria della relatività partendo non da esperimenti o da osservazioni empiriche, però basandosi su ragionamenti matematici e analisi razionali compiuti a tavolino. Inizialmente gli scienziati erano scettici, però le predizioni fatte dalla teoria in effetti non furono smentite dalle misurazioni di Arthur Eddington durante un'eclissi solare nel 1919, che confermarono come la luce emanata da una stella fosse deviata dalla gravità del Sole quando passava vicino ad esso²³.

La teoria della relatività fu successivamente sostenuta da applicazioni matematiche che introducevano molte implicazioni nel campo della fisica però soprattutto in quello dell'astronomia. Essendo

osservazioni, fatte a caso e senza un disegno prestabilito, non metterebbero capo a una legge necessaria.» (Kant, Prefazione alla Critica della ragion pura [1787], Laterza, Roma-Bari 2000).

- 23 Einstein disse in proposito: «Max Planck non capiva nulla di fisica perché durante l'eclissi del 1919, è rimasto in piedi tutta la notte per vedere se fosse stata confermata la curvatura della luce dovuta al campo gravitazionale. Se avesse capito davvero la teoria avrebbe fatto come me e sarebbe andato a letto» (Archivio Einstein 14-459)

la teoria del tutto rivoluzionaria, essa è stata per più di un secolo sottoposta a numerosi esperimenti e controlli, seguendo i più rigorosi metodi scientifici.

Lo stesso criterio è stato più volte adottato nella scoperta di particelle previste teoricamente e successivamente non smentite da vari esperimenti scientifici.

In seguito alle teorie e all'approccio di Einstein, nel tentativo di definire un metodo scientifico valido anche nel campo delle scienze umane, i filosofi hanno cercato nuovi ragionamenti ed un importante contributo è venuto da Karl Popper (1902-1994) e dalla sua pubblicazione *Logica della scoperta scientifica*. Rifacendosi a Kant, Popper respinse l'approccio induttivo del positivismo logico, affermando che un metodo scientifico, per essere tale, deve essere rigorosamente deduttivo, e ribadì come la conoscenza sia un processo essenzialmente critico.

Aderendo alla corrente del realismo, Popper accolse dalla tradizione aristotelico-tomista l'ideale della verità come corrispondenza ai fatti. La verità, secondo Popper, è una, oggettiva e assoluta; ed esiste sempre una proposizione in grado di descriverla. Egli distinse comunque tra la possibilità oggettiva di approdarvi (che può avvenire anche per caso), e la consapevolezza soggettiva di possederla, che invece non si ha mai. Noi non possiamo mai avere la certezza di essere nella verità, però solo nell'errore. L'ideale della corrispondenza ai fatti è ma un ideale regolativo che deve sempre guidare lo scienziato, attraverso lo strumento della logica formale: ad esempio, due proposizioni in conflitto tra loro non possono essere entrambe vere.

Il Ciclo conoscitivo definisce il percorso (ricorsivo) per

raggiungere o consolidare la conoscenza di un determinato argomento. Non c'è accordo universale su quale sia questo percorso, perché la sua definizione dipende anche da che cosa si intenda in generale per conoscenza, e questo costituisce un argomento di discussione della filosofia. In proposito, è particolarmente acceso il dibattito tra deduttivisti e induttivisti. Si cerca ora pertanto di passare in rassegna i due metodi, quello induttivo e quello deduttivo.

Limitandosi al campo delle scienze naturali, fisiche e matematiche, il ciclo conoscitivo induttivo o induzione descrive il percorso seguito per arrivare alla stesura di una legge scientifica a partire dall'osservazione di un fenomeno. Si articola nei seguenti passi, ripetuti ciclicamente: osservazione; esperimento; correlazione fra le misure; definizione di un modello fisico; elaborazione di un modello matematico; formalizzazione della teoria.

L'osservazione è il punto di partenza (e di arrivo) del ciclo di acquisizione della conoscenza nel senso che costituisce lo stimolo per la ricerca di una legge che governa il fenomeno osservato ed anche la verifica che la legge trovata sia effettivamente sempre rispettata. Si tratta di identificare le caratteristiche del fenomeno osservato, effettuando delle misurazioni adeguate, con metodi esattamente riproducibili. In fisica, infatti, tale parola è spesso usata come sinonimo di misura.

L'esperimento, dove possibile, è programmato dall'osservatore che perturba il sistema e misura le risposte alle perturbazioni. Esistono tecniche di programmazione sperimentale, che consentono di porsi nelle condizioni migliori per perturbare in maniera minimale, però significativa, al fine di osservare le risposte nel migliore dei modi.

L'analisi della correlazione fra le misure, che si colloca nel ciclo

immediatamente dopo la fase di osservazione, costituisce la parte iniziale del patrimonio tecnico-scientifico utilizzabile per la costruzione del modello. Il dato grezzo, che è costituito in genere da tabelle di misure, può venire manipolato in vari modi, dalla costruzione di un grafico alla trasformazione logaritmica, dal calcolo della media alla interpolazione tra i punti sperimentali, utilizzando i metodi della statistica descrittiva.

Bisogna prestare attenzione nella scelta del tipo di funzione che correla i dati perché, citando Rescigno, le modulazioni dei dati ne cambiano il contenuto informativo. Infatti, se le manipolazioni mettono in evidenza alcune informazioni contenute nei dati, possono eliminarne altre. Quindi il contenuto informativo può diventare inferiore a quello dei dati originali.

Per facilitare il compito di scrivere la legge che esprime l'andamento di un certo fenomeno, si costruisce mentalmente un modello fisico, con elementi di cui si conosce il funzionamento, e che si suppone possano rappresentare il comportamento complessivo del fenomeno studiato.

L'empirismo radicale sostiene che non è possibile avanzare oltre la conoscenza contenuta nei dati grezzi e quindi rifiuta il fatto che la conoscenza induttiva, sulla quale si fondano leggi empiriche e modelli, costituisca nuova conoscenza. Viceversa, la posizione realista è molto più flessibile e consente di parlare anche di concetti non direttamente osservabili, come la forza di attrazione gravitazionale o il campo elettromagnetico, la cui conoscenza è resa possibile adattando opportuni modelli all'osservazione degli effetti di tali entità e utilizzando a fondo le possibilità dell'induzione.

Va notato che spesso un medesimo fenomeno può venire

descritto con modelli fisici, e quindi anche con modelli matematici, diversi²⁴.

Il modello matematico si colloca al massimo livello di astrazione nel ciclo conoscitivo: la parte del ciclo che si occupa dei modelli è il dominio delle scienze teoriche.

In generale un modello matematico è costituito da più elementi concatenati, ognuno dei quali è descritto da un'equazione e caratterizzato dai parametri che entrano in tale equazione.

Il modello deve essere validato con una fase di verifica attraverso un numero adeguato di dati sperimentali. Esso si dice identificabile appunto se è possibile determinare tutti i parametri delle equazioni che lo descrivono.

Una volta che il ciclo conoscitivo è completo si può iniziare ad approntare una teoria per il fenomeno osservato.

Il filosofo e logico inglese Bertrand Russell (1872-1970) sollevò un importante problema riguardo a quello che venne considerato, fin dai tempi di Bacone, il modo di fare scienza: il metodo dell'induzione. Secondo questa metodologia, la scienza si baserebbe sulla raccolta di osservazioni riguardo ad un certo fenomeno X, da cui trarre una legge generale che permetta di prevedere una futura manifestazione di X. Ciò che Russell osservò, con classico *humour* inglese, è che anche il tacchino americano, che il contadino nutre con regolarità tutti i giorni, può arrivare a prevedere che anche domani sarà nutrito ... però «domani» è il giorno del Ringraziamento e l'unico che mangerà sarà l'allevatore (a spese del tacchino)! Questa fu la celebre obiezione del

24 Ad esempio i gas possono essere considerati come fluidi comprimibili oppure come un insieme di molecole. Le molecole possono essere pensate come puntiformi oppure dotate di una struttura; fra di loro interagenti oppure non interagenti: tutti modelli diversi. Ancora, la luce può venire considerata un fenomeno ondulatorio oppure un flusso di particelle e così via.

tacchino induttivista.

Detto in maniera sintetica, l'induzione non ha consistenza logica perché non si può formulare una legge universale sulla base di singoli casi; ad esempio, l'osservazione di uno o più cigni dal colore bianco non autorizza a dire che tutti i cigni sono bianchi; esistono infatti anche dei cigni di colore nero.

Una problematica analoga venne sollevata dal già citato Karl Raimund Popper, il quale osservò che nella scienza non basta «osservare»: bisogna saper anche cosa osservare. L'osservazione non è mai neutra però è sempre intrisa di teoria, di quella teoria che, appunto, si vorrebbe mettere alla prova. Secondo Popper, la teoria precede sempre l'osservazione: anche in ogni approccio presunto «empirico», la mente umana tende inconsciamente a sovrapporre i propri schemi mentali, con le proprie categorizzazioni, alla realtà osservata.

Karl Popper ha quindi elaborato una definizione di metodo scientifico deduttivo basata sul criterio di falsificabilità, anziché su quello induttivo di verificabilità. Gli esperimenti empirici non possono mai, per Popper, «verificare» una teoria, possono al massimo smentirla. Il fatto che una previsione formulata da un'ipotesi si sia realmente verificata, non vuol dire che essa si verificherà sempre. Perché l'induzione sia valida occorrerebbero cioè infiniti casi empirici che la confermino; poiché questo è oggettivamente impossibile, ogni teoria scientifica non può che restare nello status di congettura.

Se comunque una tale ipotesi resiste ai tentativi di confutarla per via deduttiva tramite esperimenti, noi possiamo (pur provvisoriamente) ritenerla più valida di un'altra che viceversa non abbia retto alla prova dei fatti. La sperimentazione, dunque, svolge

una funzione importante però unicamente negativa; non potrà mai dare certezze positive, cioè non potrà rivelare se una tesi è vera, può dire solo se è falsa.

E siccome ciò che noi chiamiamo «osservazione» è già in realtà una sorta di «pregiudizio», secondo Popper la formulazione di una teoria scientifica non deriva necessariamente dall'osservazione o descrizione di un dato fenomeno, poiché non c'è un nesso causale tra la percezione sensoriale e le idee della ragione. La genesi di una teoria non ha importanza: essa scaturisce dalle nostre intuizioni, e può avvenire anche in sogno. Mentre l'osservazione, che pure rimane fondamentale, di per sé non offre né costruisce teorie: essa deve avvenire in un momento successivo a quello della formulazione, e serve non a confermare però a demolire.

Per il metodo popperiano, quindi, ciò che conta di una teoria scientifica non è la sua genesi soggettiva, però il fatto che essa sia espressa in forma criticabile e falsificabile sul piano oggettivo²⁵.

La preoccupazione metodologica scientifica è quella di rispettare una serie di regole imposte dal pensiero logico al fine di salvaguardare la realtà e l'obiettività dei fenomeni studiati.

Le scienze naturali, dette anche scienze empiriche per il loro carattere sperimentale, sono una forma di conoscenza basata su due elementi fondamentali, l'oggetto di studio ed il metodo impiegato.

Questa conoscenza è un sapere empirico, cioè fondato

25 Il criterio di falsificabilità fu suggerito a Popper dall'audacia della teoria della relatività di Albert Einstein che fu elaborata esclusivamente sulla base di calcoli compiuti a tavolino, con cui il genio tedesco osò sfidare le teorie preesistenti, e persino l'evidenza del senso comune. Popper ne dedusse che una teoria è tanto più scientifica quanto meno teme la falsificazione, però anzi accetta di misurarsi con essa. Quanto più una teoria sembri a prima vista facilmente falsificabile, tanto più essa rivela la propria forza e coerenza se regge alla prova dei fatti.

sull'esperienza, descrittivo ed esplicativo, di osservazioni singole e limitate che possono essere sia ripetute che generalizzate.

L'oggetto di studio della scienza è la realtà sensibile, vale a dire il mondo che ci circonda nei suoi diversi aspetti e ciò che rende ammissibile l'introduzione di un ente nel discorso scientifico, è la sua osservabilità di principio, cioè di registrare mediante strumenti di varia natura l'esistenza di un dato oggetto o di un fenomeno e di descriverli.

Il metodo sperimentale, detto anche galileano o ipotetico-deduttivo, è una procedura conoscitiva articolata in diverse proposizioni, chiamate ragionamento sperimentale. Esso si basa sull'idea che la teoria si costruisce all'inizio, non alla fine.

Per eseguire osservazioni scientifiche che abbiano carattere di oggettività, è necessario applicare le seguenti regole, proprie del metodo deduttivo: formulare un'ipotesi; esprimerla in modo da prevedere alcune conseguenze o eventi, deducibili dall'ipotesi iniziale; osservare se si produce l'evento previsto; se l'evento si produce, la teoria non è confermata, semplicemente non è stata smentita e possiamo accettarla solo provvisoriamente²⁶.

Col procedere della scienza moderna nella ricerca fisica della struttura della materia, le basi metodologiche del procedere scientifico sono state modificate da parte dei fisici stessi, giungendo ad un approccio che renda conto del comportamento reale degli eventi²⁷.

26 Dunque le basi della scienza sono quelle osservazioni di fenomeni naturali che chiunque può ripetere, da qui la preoccupazione di una descrizione dei fenomeni e delle conclusioni in termini selezionati, rigorosi e univoci, in modo che ognuno possa esattamente comunicare ciò che pensa. Esempi di metodologia scientifica sono: le sperimentazioni fatte dai fisici in varie epoche, per dimostrare la natura elettromagnetica e corpuscolare della luce; le procedure di Louis Pasteur per dimostrare la teoria dei germi nell'eziologia di alcune malattie infettive.

27 Si prenda ad esempio il caso dello studio delle particelle che manifestano la

In biologia e medicina molte leggi sono di tipo probabilistico e non possono essere espresse con una formula matematica. Quindi, per riconoscere la scientificità di un discorso medico, si ricorre ad un controllo empirico basato sulla ripetibilità, statisticamente significativa, delle osservazioni da parte di altri ricercatori.

Quando poi l'ente oggetto di ricerca è il pensiero stesso, le ipotesi metodologiche sono definite dalla psicologia, cercando di rispettare i canoni accettati dalla scienza moderna per farla rientrare nel campo di studio delle scienze naturali²⁸.

Il metodo scientifico attuale nei confronti dei diversi campi della scienza prevede diverse fasi di approccio all'applicazione di una teoria scientifica. Gli scienziati utilizzano il «modello» per fare delle previsioni controllabili mediante esperimenti ed osservazioni o un'«ipotesi» quando non vi è ancora un supporto sostenuto da regole ed esperimenti. Si passa poi alla «teorie» quando si possiedono solide prove e verifiche sperimentali. Così nella teoria dell'evoluzione, elettromagnetismo e relatività, l'intero impianto scientifico è supportato da valide prove sostenibili. Avviene comunque che in circostanze particolari la presenza di piccole contraddizioni osservative, possa determinare future correzioni o persino «rivoluzioni» scientifiche, all'interno di una teoria.

Un esempio è quello della teoria delle stringhe, la quale sembra essere un modello promettente, però che ancora non è sostenuto da

dualità onda-corpuscolo: non è possibile misurarne in modo preciso contemporaneamente la posizione e la velocità per il Principio di indeterminazione di Heisenberg. Ad un elettrone, viene così associata una funzione d'onda che definisce le proprietà in termini probabilistici.

- 28 Bisogna notare qui, oltre allo sforzo di un rigore scientifico, la ricerca di una metodologia di studio che rispetti sia il metodo sperimentale che l'oggettività delle osservazioni e delle asserzioni teoriche, che il rigore semantico e la ripetibilità statisticamente significativa delle osservazioni.

evidenze empiriche che possano dargli una precedenza su analoghi modelli in competizione. Sicché pur nell'imperfezione dei modelli precedenti, viene mantenuto l'intero impianto scientifico sino a quando una nuova teoria non possa del tutto spiegare le anomalie di quella precedente²⁹.

Al giorno d'oggi, una ricerca che aspiri ad essere scientifica necessita di ricevere un'adeguata pubblicazione su apposite riviste accademiche riconosciute, di settore e non, così da divenire pubblica e legittimamente discutibile dalla comunità scientifica. A tal fine, deve essere prima sottoposta alle regole della cosiddetta revisione paritaria, deve cioè superare un vaglio critico da parte di altri specialisti del settore, che costituisce un ulteriore filtro a possibili errori di metodo e ad altri difetti volontari o involontari (ad esempio bias).

In riferimento alla pratica quotidiana e concreta dello scienziato è diffusa la critica che si possa davvero stabilire un metodo scientifico: la scienza sarebbe un'attività umana come tutte le altre e per questo non «automatizzabile»³⁰.

Critiche, più in generale, all'idea stessa che si possa davvero definire un metodo scientifico sono state avanzate da Thomas Kuhn con i concetti di rivoluzione scientifica e di progresso scientifico non lineare; altre critiche sono state mosse da Imre Lakatos, che tra l'altro era stato allievo di Popper. Lakatos comunque credeva nella scienza e nel progresso scientifico.

Le critiche più radicali al metodo scientifico dal punto di vista

29 Nel recente passato si ha un esempio con l'Elettrodinamica quantistica, la quale ha soppiantato completamente il precedente modello interpretativo dovuto alla fisica newtoniana.

30 William Whewell, ad esempio, nota nella sua *Storia della Scienza Induttiva* che «inventiva, sagacia, genio» sono importanti ad ogni passo nel metodo scientifico. Non solo l'esperienza, dunque, però anche l'immaginazione sarebbe essenziale al fare scienza.

epistemologico sono dovute a Paul Feyerabend nel suo *Contro il metodo*, e in altri lavori successivi. Feyerabend sostiene che la scienza non si sarebbe potuta sviluppare se gli scienziati avessero realmente applicato il metodo dichiarato. Egli porta numerosi esempi di scienziati che hanno sostenuto una teoria contro l'evidenza dei dati sperimentali.

1.3 La demarcazione

C'è poi il problema della demarcazione, che è un concetto proprio della filosofia della scienza e si propone di definire i limiti della scienza. Tale problema, infatti, è sorto dalla difficoltà di distinguere la scienza dalle pseudoscienze e dai quesiti metafisici della religione. È anche il principio cardine dell'epistemologia.

Il problema della demarcazione è quindi il problema di trovare i criteri per definire i confini tra ciò che è scienza e ciò che non lo è e tracciare questi confini. Tale quesito, quindi, non si propone di distinguere tra ciò che è «vero» e ciò che è «falso», però solo di trovare un criterio per stabilire i confini tra conoscenza scientifica e resto delle conoscenze e delle teorie.

Nonostante il dibattito secolare su questo argomento, non si è riusciti a trovare una soluzione univocamente accettata da scienziati ed epistemologi.

Trovare una soluzione al problema della demarcazione ha importanza non solo nell'ambito della ricerca filosofica, e quindi in una dimensione strettamente teorica, ma anche in campi più propriamente pratici e quotidiani.

Cogliere un criterio univoco e universalmente accettato di distinzione tra la scienza e la cosiddetta pseudoscienza e, in generale,

la non scienza è un ottimo modo per avere un oculato utilizzo delle risorse economiche, rappresentando quindi un notevole sprone per lo sviluppo delle scienze³¹. Il rapporto con lo sviluppo delle scienze, comunque, è anche più diretto: scoprire cosa distingue una teoria scientifica dagli altri tipi di conoscenze permette di dare agli scienziati un buon criterio per sviluppare le teorie esistenti, senza correre il rischio che una ricerca scientifica sfoci nella pseudoscienza. È necessario, infatti, avere un criterio certo ed univoco per non rischiare di sconfinare oltre i limiti della scienza.

Infine, tenendo conto che buona parte delle decisioni della magistratura si fondano sulle conoscenze scientifiche, trovare un chiaro criterio di demarcazione con le conoscenze non scientifiche evita possibili intrusioni di queste ultime nelle indagini degli organi giudiziari. A questo proposito è bene ricordare la presenza, tra le forze dell'ordine italiane, di una sezione della polizia di Stato chiamata Polizia Scientifica e di un reparto dell'arma dei Carabinieri detto Reparto Investigazioni Scientifiche (RIS), le cui indagini si basano esclusivamente sull'interpretazione delle prove raccolte alla luce delle scoperte della scienza. Trovare una soluzione al problema della demarcazione, quindi, ha anche una notevole importanza in fase di indagine giudiziaria.

I rapporti tra tale problema e l'ambito giuridico, in realtà, sono molto più complessi di quanto si possa pensare.

Il problema della demarcazione nell'ambito del diritto si risolve praticamente nella distinzione tra le teorie accettabili da una giuria

31 Distinguere tra ciò che è scienza e ciò che non lo è ha una grande rilevanza da un punto di vista economico: esistono, infatti, degli incentivi per facilitare lo sviluppo della ricerca scientifica. comunque esiste il rischio di utilizzare questi fondi in ambiti non scientifici, rallentando di fatto il progresso della scienza.

quale elemento probativo e quelle non accettabili.

Nell'ambito statunitense il criterio di distinzione era stato definito nel 1923 nel corso della sentenza riguardante il caso di omicidio *Frye v. US*, in cui venne stabilito il principio secondo cui «i dati su cui si basa la deduzione devono avere raggiunto un tale giudizio di consenso da essere generalmente accettati nello specifico campo scientifico», e che da quel momento venne denominato con il termine regola di *Frye*. Da quel momento, cioè, veniva formalizzata una certa dipendenza della giurisprudenza dalla scienza e dalle sue decisioni in materia di demarcazione tra scienza e pseudoscienza. In seguito a tale sentenza venne rifiutata la richiesta dell'imputato di utilizzo della macchina della verità (strumento di analisi della pressione arteriosa che sarebbe in grado di rilevare se il soggetto in analisi sta dicendo la verità o meno) per provare la sua innocenza.

Settanta anni dopo, nel 1993, un'altra sentenza capovolge la situazione, negando l'obbligo dei giudici a fare riferimento alle affermazioni della comunità scientifica. È la sentenza relativa al caso *Daubert v. Merrel Dow Pharmaceutical Inc.* (accusa alla società farmaceutica di aver messo in vendita medicinali anti-nausea per donne in gravidanza che provocava malformazioni fetali), in cui si definiscono altri criteri di accettabilità delle prove e quindi, praticamente, di demarcazione: possibilità di testare (verificare) e confutare (falsificare) l'ipotesi; essere stata oggetto di revisione paritaria; essere a conoscenza della percentuale di errore conosciuto della teoria; essere accettata dalla comunità scientifica.

La regola di *Frye*, cioè, permane nei criteri di valutazione, però perde il suo valore assoluto: gli ultimi due criteri, infatti, sono molto relativi in quanto possono essere influenzati dagli interessi della

comunità scientifica. In ogni caso viene lasciata libertà al giudice, il quale ha quindi facoltà di scegliere e determinare quali teorie ed ipotesi siano accettabili, così come la regola 702 delle «Federal Rules of Evidence» gli permette di accettare o meno un testimone esperto. Come conseguenza a questa decisione venne permesso all'accusa di presentare studi (non accettati dalla comunità scientifica) effettuati direttamente sui feti e sulla composizione molecolare del farmaco sotto accusa per rispondere ad una serie di studi scientifici presentati dalla difesa.

In ambito italiano la situazione è assimilabile a quella statunitense: l'art. 189 c.p.p. lascia al giudice libertà di accettare o meno quelle prove che non siano regolamentate in altra sede.

Il primo esempio nella storia di un problema di demarcazione si ha nella Grecia antica, quando ci si pose il problema di distinguere la vera conoscenza (in greco ἐπιστήμη, epistēmē) dall'opinione (δόξα, dōxa), ma comunque il primo pensatore che si pose in modo sistematico il problema di distinguere tra ciò che l'uomo può conoscere da ciò che è semplice supposizione o fede fu il filosofo Immanuel Kant, che con il suo approccio critico (da cui il termine «criticismo» con cui è definita la sua filosofia) cercò di distinguere il campo scientifico da quello metafisico. Egli, dunque, può essere definito come precursore di questo problema³².

32 Il rapporto tra scienza e religione nel corso della storia si è modificato notevolmente. Nel corso del Medioevo, ad esempio, le verità scientifiche erano determinate sulla base delle esperienze allora possibili e di un uso libero e fiducioso della ragione (fiducia basata sulla lettura delle Sacre Scritture e sulle convinzioni teologiche che ne derivavano), che portava anche a criticare i testi di Aristotele, considerandone superati diversi aspetti, come ad esempio il fatto che egli non conoscesse la precessione degli equinozi. Questa situazione iniziò a cambiare nel XVI secolo. Nel 1543, infatti, fu pubblicata un'opera fondamentale dal punto di vista della moderna scienza: il *De revolutionibus orbium coelestium* di Niccolò Copernico, in cui veniva ipotizzato l'eliocentrismo. Nel 1616 il Sant'Uffizio condannò tali teorie e

Il problema della demarcazione è nato nel 1874, quando John William Draper descrisse la storia della scienza come perenne conflitto nei confronti della religione. Questa posizione fu ulteriormente rafforzata da personaggi come Andrew Dickson White.

Grazie al lavoro di questi due scienziati, furono portati alla luce numerosi conflitti tra la conoscenza scientifica, aperta a nuove scoperte, e il dogmatismo religioso, succube del principio di autorità.

Il rapporto tra scienza e fede, in verità, è molto più complesso di quanto fosse stato descritto da Draper: in passato, infatti, ci sono stati numerosissimi scienziati (anche molto importanti e di fama innegabile) che erano molto credenti, così come ci furono numerosi uomini di fede che si innalzarono a difensori dello sviluppo della conoscenza scientifica. Nel corso del XIX secolo, comunque, il rapporto tra queste due differenti concezioni era piuttosto conflittuale,

mise all'indice l'opera di Copernico. Uno tra i personaggi più famosi a pagarne le conseguenze fu Galileo Galilei che, in seguito ad una serie di problemi con la Chiesa, fu infine costretto all'abiura delle sue idee in materia di astronomia, che consistevano in una difesa del sistema copernicano. La teoria dell'eliocentrismo, infatti, cozzava secondo la Chiesa del tempo con le verità espresse nella Bibbia. In particolare si faceva riferimento al fatto che in un passo della Bibbia è detto «Si fermò il sole e la luna rimase immobile finché il popolo non si vendicò dei nemici» (Giosuè 10, 13). La teoria dell'eliocentrismo, togliendo la Terra dal centro dell'universo e posizionandola in un'orbita attorno al sole immobile, negava secondo i teologi della Chiesa del tempo questo passo, che presupponeva invece che fosse il sole a muoversi e la Terra a restare immobile. Galileo Galilei, per difendersi dalle accuse di eresia, affermò che la Bibbia, avendo come compito la definizione di una morale, aveva dovuto sottostare al linguaggio ed alle capacità di comprensione di un popolo rozzo quale era quello ebraico. La Bibbia cioè, per rendere comprensibili le verità morali ad un popolo ignorante, si era adeguata alle credenze che lo stesso aveva, ed usava immagini che avrebbe potuto comprendere. Tale affermazione di Galileo creò le basi di quel distacco tra le verità scientifiche e quelle religiose che in seguito, soprattutto durante l'Illuminismo, si sarebbe sempre più affermato. Delle situazioni analoghe a quelle precedenti, comunque, hanno continuato a presentarsi anche successivamente: un esempio è l'evoluzione, proposta da Charles Darwin con la sua opera *L'origine delle specie* del 1859. Tale teoria si contrapponeva all'idea della Chiesa del creazionismo. Tale contrapposizione è ancora presente, eccetto alcuni tentativi di conciliazione.

soprattutto in seguito alle scoperte di Charles Darwin in materia di evoluzione, che si scontravano con il creazionismo, difeso dalle chiese cristiane. Il lavoro e le idee di Draper, cioè, devono essere necessariamente contestualizzate nel clima sociale in cui si sono sviluppate per essere comprese a fondo.

Una volta separata la scienza dalla religione, comunque, si poneva il problema di cosa distinguesse questi due ambiti. I primi a dare una risposta a questa domanda furono i membri del cosiddetto circolo di Vienna (esponenti del positivismo logico)³³.

Essi in prima analisi fecero delle distinzioni fondamentali. Riconobbero, infatti, due fasi fondamentali nel processo di formazione di una conoscenza scientifica: la scoperta e la sua giustificazione. Per ciò che riguarda il primo aspetto lasciarono lo studio agli psicologi, in quanto l'intuizione che è alla base di una scoperta non sembra essere riconducibile a schemi logici analizzabili e, quindi, non è studiabile. La seconda fase è riconducibile ad un'analisi prettamente logica sulle relazioni esistenti tra i dati sperimentali e l'ipotesi considerata.

I membri del circolo di Vienna, poi, distinsero tra enunciati analitici ed enunciati sintetici, considerando i primi come quelli a priori della logica e della matematica che sono indipendenti dall'analisi empirica della realtà e quindi sono veri indipendentemente da essa. Questi enunciati, comunque, sono privi di contenuto empirico non essendo fondati sull'osservazione: sono utilizzati, ma, come base degli enunciati sintetici (propri delle scienze e con significato

33 «Il criterio da noi usato per mettere alla prova l'autenticità di quelle che si presentano come affermazioni di fatto è il criterio di verificabilità. Diciamo che un enunciato è significativo in senso fattuale per qualunque individuo, se e solo se quest'ultimo sa come verificare la proposizione che l'enunciato si propone di esprimere cioè, se egli sa quali osservazioni lo condurrebbero, sotto certe condizioni, ad accettare la proposizione come vera o a rifiutarla come falsa» (Alfred Ayer, *Linguaggio, verità e logica*).

empirico). Un esempio di questo rapporto è dato dall'utilizzo che fa la fisica (che si basa su enunciati sintetici) della matematica, delle sue leggi e del suo linguaggio.

Secondo i positivisti del circolo di Vienna, cioè, una conoscenza può essere considerata scientifica se utilizza enunciati sintetici.

Analizzando ulteriormente il processo di formazione della conoscenza scientifica, i membri del circolo di Vienna arrivarono alla conclusione che una conoscenza per essere definita scientifica dovesse seguire lo schema: problema → ipotesi → deduzione → verifica.

Se i primi tre passaggi sono comuni praticamente a tutte le conoscenze, la caratteristica distintiva della scienza dagli altri tipi di conoscenza doveva essere la fase della verifica.

Secondo i membri di tale circolo, cioè, una verità era scientifica se era possibile compiere un'osservazione significativa che la confermasse. Secondo questi filosofi della scienza, dunque, il problema della demarcazione si risolveva nel ricercare quegli enunciati che avessero un significato empirico. Questa teoria è chiamata verificazionismo perché secondo questo modo di vedere la condizione sufficiente e necessaria a dare il valore di «verità» ad un'affermazione è una sua verifica sperimentale, cioè il suo avere una base empirica o, per utilizzare i termini utilizzati dai membri del circolo di Vienna, avere un significato empirico.

Un problema di questa concezione era la sua incapacità di distinguere la scienza dall'arte, anch'essa basata su una conoscenza empirica della realtà, anche se espressa in modo artificiale e soggettivo. Inoltre un'affermazione del tipo «domani pioverà o non pioverà» sarebbe da considerare scientifica perché sensata dal punto di vista empirico.

Karl Popper si dichiarò in disaccordo con le idee dei filosofi del circolo di Vienna. Partendo dai limiti del verificazionismo, e in particolare dalla critica che David Hume aveva fatto al procedimento induttivo (largamente utilizzato dai verificazionisti), egli arrivò a una conclusione: la scienza si distingue dal resto delle conoscenze non per la sua dimostrabilità ma per la sua falsificabilità, cioè per la sua caratteristica di poter essere confutata. Nel suo discorso *La scienza: congetture e confutazioni*, infatti, afferma che «Il criterio dello stato scientifico di una teoria è la sua falsificabilità, confutabilità e controllabilità».

Per spiegare questa sua posizione bisogna considerare che, per avere la certezza della verità di un'affermazione, sarebbero necessarie infinite osservazioni. Questo avviene perché, per provarne la validità universale, sono necessarie infinite verifiche. Infatti, per quanto un'affermazione possa trovare delle conferme, corre sempre il rischio di essere smentita da un'unica osservazione che la contraddica. Risulta, dunque, più facile e più sicura la ricerca di un'osservazione contraria alla teoria esposta che, appunto, la falsifichi. Esiste, cioè, un'asimmetria tra la verificabilità e la falsificabilità di una teoria, vista la differenza di osservazioni necessarie nei due casi³⁴.

34 Popper portò come esempio la teoria della relatività di Albert Einstein: durante l'eclissi solare del 29 maggio 1919 si notò una curvatura della direzione della luce proveniente da una stella provocata dal campo gravitazionale del sole, esattamente come previsto dalla teoria di Einstein. Se l'osservazione avesse dato risultati diversi da quelli previsti, invece, si sarebbe dovuto ammettere la falsità della teoria della relatività. Un altro esempio portato fu quello che deriva dall'analisi di Hume sul metodo induttivo. Hume, infatti, considerò il metodo induttivo errato perché l'osservazione di un fenomeno sempre uguale (nell'esempio di Hume, cigni sempre bianchi) non può darci la certezza che questo sarà sempre vero. Nell'esempio dei cigni la prova si ebbe quando si scoprì l'esistenza di cigni neri. In questo caso si è dovuto accettare la falsità dell'affermazione «tutti i cigni sono bianchi».

Il contrario, afferma Popper, avviene con teorie e modi di vedere quali la psicoanalisi ed il marxismo: in essi si ottengono facilmente le conferme, a patto di vedere le cose alla luce delle suddette teorie. La chiave di questa analisi è il concetto di interpretazione di un fatto. Allo stesso modo è possibile distinguere la scienza dalla metafisica e dalla religione. Ciò che caratterizza una teoria scientifica, secondo Popper, è quindi la sua capacità di prevedere i fenomeni futuri e la possibilità di essere smentita da un'osservazione che la confuti³⁵.

Popper, contrariamente a quanto ci si possa aspettare, pur distinguendola dalla scienza dava una certa importanza alla metafisica, vista come un buon metodo euristico di formazione delle idee ed ipotesi scientifiche.

Il falsificazionismo ha come conseguenza «interna» che non è esso stesso una teoria scientifica. Infatti, alla domanda «è falsificabile il falsificazionismo?» non si può che rispondere negativamente, dato che non esiste alcuna osservazione sperimentale che possa confutare questa teoria³⁶.

Il falsificazionismo fu uno dei criteri che spinse il giudice William Overton a vietare l'insegnamento del creazionismo nelle scuole pubbliche dell'Arkansas perché «non scientifico».

35 Come si può notare, secondo la concezione di Popper, è impossibile essere sicuri della verità di una teoria scientifica, la quale è sempre sottoposta alla possibilità che un'esperienza la falsifichi. Al contrario, una teoria non scientifica è in grado di non essere falsificata per la sua capacità di interpretare i fatti o per l'impossibilità di una verifica sperimentale delle sue affermazioni. È importante notare che secondo questa concezione la matematica e la logica non rientrano nell'ambito della scienza, essendo anch'esse non falsificabili.

36 Un altro possibile problema può essere spiegato da un esempio pratico: l'affermazione «i miei occhi sono blu» dovrebbe essere considerata un'affermazione scientifica, poiché falsificabile da un'altra persona che verifichi il colore dei miei occhi. Nell'ambito della conoscenza scientifica, dunque, rientrerebbero anche affermazioni ed enunciati che comunemente si ritiene non abbiano una valenza scientifica.

Thomas Kuhn, uno storico della scienza americano, criticò l'analisi effettuata da Popper introducendo il concetto di slittamento di paradigma in *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*.

Egli si allontana nettamente da Popper, ribaltando il suo modo di vedere: a suo avviso, infatti, una comunità scientifica non si costituisce sulla base di una metodologia falsificazionista, ma parte dall'accettazione acritica e dogmatica di un modo di pensare (paradigma). Ne deriva una visione totalmente opposta rispetto al filosofo austriaco, anche per ciò che riguarda la figura dello scienziato: da critico dalla mentalità aperta quale era per Popper, diventa un dogmatico che accetta in modo pregiudiziale un modo di pensare³⁷.

Kuhn, inoltre, pone l'accento sugli elementi di origine psicologica e sociologica nella scelta dei principi teorici.

Kuhn divide il processo scientifico in due fasi: la scienza normale e la scienza straordinaria (o rivoluzionaria). Durante la prima fase la maggioranza degli scienziati lavora sulla base di quello che chiama il corrente paradigma accettato dalla comunità scientifica, seguendo le idee di Popper sulla falsificabilità. A questo punto, dice Kuhn, si vengono a creare delle anomalie all'interno del paradigma comunemente accettato e si trovano dei fenomeni che i modelli accettati dalla comunità scientifica non sono in grado di spiegare.

Quando si accumulano abbastanza anomalie, alcuni scienziati iniziano a lavorare nell'ambito della cosiddetta «scienza straordinaria». In questa fase si riconosce l'impossibilità ad utilizzare i vecchi modelli per spiegare la realtà e se ne ricercano di nuovi (per

37 «Gli scienziati non mirano neanche, di norma, ad inventare nuove teorie, e anzi spesso si mostrano intolleranti verso quelle inventate da altri» (Thomas Kuhn, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, pag. 44).

quanto la maggior parte di essi sia destinata ad essere confutata). Alla fine, comunque, viene creato un nuovo paradigma, e quello vecchio viene eliminato.

Un esempio ed una dimostrazione di questa teoria può essere il passaggio dalla fisica newtoniana alla fisica quantistica. Kuhn, quindi, arriva alla conclusione che se fosse solo il semplice falsificazionismo ciò che distingue la scienza dalla non-scienza nessuna teoria potrebbe resistere a lungo, poiché tutte le teorie hanno delle anomalie al loro interno.

Analizzando a fondo il passaggio tra il vecchio paradigma ed il nuovo, Kuhn formalizzò un nuovo principio di demarcazione: il nuovo paradigma è stato comunemente accettato perché in grado di risolvere meglio i problemi. Di conseguenza ciò che differenzia la scienza dal resto è la sua capacità di prevedere i fenomeni e la sua capacità di dare soluzioni a problemi sempre nuovi pur non negando le soluzioni precedentemente trovate per altri problemi.

Questa concezione della demarcazione (definita autoritarismo elitario), comunque, può trovare dei problemi in quegli ambiti in cui le normali vie della scienza non possono essere utilizzate per vari motivi.

Kuhn, in definitiva, aveva aperto la strada all'analisi della soggettività del progresso scientifico. Paul Feyerabend, con il suo approccio democratico e anarchico alla formazione della conoscenza, portò queste considerazioni alle loro conclusioni estreme: secondo il filosofo della scienza quest'ultima non ha alcuna superiorità e non è possibile dare una particolare autorità alle scoperte degli scienziati. La sua posizione è stata definita come anarchismo epistemologico.

Feyerabend, infatti, era convinto dell'inesistenza di un qualsivoglia metodo della scienza che la differenzi dagli altri tipi di

conoscenza: nel corso della storia, infatti, ogni regola è stata violata almeno una volta nella formulazione di una teoria scientifica. Queste violazioni, ma, non sono considerate «sviste» o difetti nel processo di determinazione della teoria: rappresentano proprio la condizione necessaria all'avanzamento delle conoscenze scientifiche.

Insieme a Imre Lakatos, che definì scherzosamente amico e compagno nell'anarchismo, arrivò alla conclusione che la scienza non è indipendente dal resto della conoscenza umana, però ne è strettamente connessa, così che la verità o la falsità di tutte le questioni e le teorie non possano essere analizzate unicamente sotto un punto di vista empirico, dovendosi rifare ad assiomi e principi. Ne deriva un'insolubilità del problema della demarcazione, poiché non esistono teorie che siano epistemologicamente superiori ad altre.

Per Feyerabend, cioè, la caratteristica fondamentale della scienza è il suo rifiuto di ogni dogmatismo, che si traduce nell'apertura ad ogni metodologia. In questo senso può essere compresa la definizione di anarchismo epistemologico del suo pensiero³⁸.

Imre Lakatos, comunque, si dimostrò più cauto e meno estremista riguardo a questo problema. Il filosofo ungherese, infatti, spostò l'attenzione dalla teoria stessa ai metodi che ne hanno permesso la formulazione. Secondo Lakatos, infatti, davanti ad una sperimentazione che contraddica la teoria è possibile tentare di salvarla con una piccola correzione (atteggiamento proprio dello scienziato conservatore) o cercare una nuova teoria. comunque non è all'interno della teoria stessa che si deve ricercare la sua scientificità, però nei metodi utilizzati.

38 Un esempio in questo senso può essere dato dai teorici delle stringhe che, per la loro difficoltà nell'applicare la loro scienza sperimentale, non potrebbero godere dello status di «scienziati».

Lakatos, infatti, critica il falsificazionismo affermando che un'osservazione non falsifica automaticamente una teoria: essa può al massimo mettere in luce l'incoerenza di fondo presente tra la teoria ed i fatti sperimentali. Da qui, poi, si dipartono le due possibili strade della modifica o della sostituzione della teoria. In realtà, nel pensiero del filosofo, questo criterio non è mai utilizzato nel giudicare di una teoria, però viene sempre usato per paragonare due teorie contrapposte³⁹.

Il problema della demarcazione, quindi, si riduce all'analisi della continuità delle teorie scientifiche, cioè alla distinzione tra quei metodi di ricerca che Lakatos definisce «programmi regressivi» e quei metodi che permettono un avanzamento, definiti «programmi progressivi». Lakatos, infatti, definisce programma di ricerca il nucleo di una teoria, il quale è circondato da ipotesi ausiliarie, che hanno il compito di difendere il nucleo della teoria. Queste ipotesi ausiliarie, in precedenza criticate perché definite ipotesi *ad hoc*, hanno un valore positivo nel pensiero di Lakatos. Ciò che differenzia un programma progressivo da uno degenerativo è la moltiplicazione in quest'ultimo di tali ipotesi senza che si raggiungano ulteriori avanzamenti nella spiegazione dei fenomeni naturali⁴⁰.

Nello scegliere tra due differenti teorie, dunque, è necessario analizzare i metodi utilizzati e i principi da cui si è partiti⁴¹.

39 Un esempio di modificazione di una teoria in seguito ad osservazioni che la falsificherebbero è la scoperta del pianeta Nettuno, avvenuta il 23 settembre 1846, in seguito all'analisi delle differenze tra l'orbita teorica del pianeta Urano e quella effettivamente osservata.

40 In questo senso il marxismo (già criticato da Popper) perde la sua scientificità non perché impossibile da falsificare o non falsificabile, però poiché dinanzi alle anomalie i marxisti non hanno modificato la loro teoria.

41 È bene puntualizzare l'esistenza di due premesse a questo suo discorso (già presenti in Popper): nessuna teoria può offrire la certezza della sua assoluta verità; anche i principi che costituiscono la base empirica di un sistema sono in realtà frutto di una teoria, caricandosi anch'essi di una forte valenza

In conseguenza a queste considerazioni, appare ovvio che la scelta di un sistema piuttosto che un altro ricade sempre meno nell'ambito della razionalità, risultando essere determinata o fortemente spinta da aspetti di natura differente (in particolare socio-culturale). Il giudizio su un determinato programma di ricerca, dunque, è relativo al momento storico in cui si sviluppa, e perde di assolutezza.

Dunque nessuna sperimentazione può perentoriamente segnare la fine di una teoria: deve esistere necessariamente un movimento scientifico storico che ne determini la cessazione definitiva tramite la costituzione di una nuova teoria.

Un ulteriore tentativo di dare la soluzione a questo problema giunge anche da Larry Laudan che, partendo dai concetti di paradigma e programma di ricerca (propri rispettivamente di Thomas Kuhn ed Imre Lakatos), giunge alla definizione del concetto di tradizione di ricerca. Questo concetto esprime, secondo il filosofo, l'insieme delle indicazioni per costituire e per procedere alla formazione delle teorie scientifiche date dalla comunità degli scienziati in un dato momento storico⁴².

Ad esempio se un fisico nel periodo di René Descartes avesse parlato di azioni a distanza o forze che agiscono a distanza (come la forza di gravità), sarebbe stato sicuramente accusato di non scientificità, vista l'avversione di Descartes nei confronti di forze agenti a distanza. O ancora un marxista che fa riferimento ad idee che non sorgono in risposta a strutture economiche. Questo perché,

ipotetica.

- 42 Esisterebbero, cioè, degli «imperativi» ontologici e metodologici propri di una determinata epoca. Questi ultimi, poi, rappresentano la demarcazione tra le teorie definite «scientifiche» e quelle che sono considerate non scientifiche.

all'interno di una certa tradizione, sono presenti principi e idee «metafisici», e porsi in contraddizione con essi è rifiutare questa concezione⁴³.

Con Laudan si perde ogni criterio assoluto: esiste solo il criterio pragmatico dello scegliere la teoria che meglio spiega i fenomeni naturali, o che risolve quelli che al momento sono i più importanti e pressanti.

Alla attualità sul problema della demarcazione si possono distinguere: il positivismo militante, l'anarchismo epistemologico, l'autoritarismo elitario.

La corrente positivista si differenzia dalle altre per il suo credere nell'esistenza di una realtà oggettiva che la scienza si propone di svelare. Ne deriva una visione secondo cui la conoscenza umana si avvicina asintoticamente alla conoscenza di questa verità unica ed assoluta.

L'anarchismo epistemologico e l'autoritarismo elitario, invece, si ritrovano nella negazione di questa verità assoluta e conoscibile in modo univoco da parte dell'uomo. Queste due correnti di pensiero differiscono per il motivo che considerano fondamentale per lo sviluppo e diffusione di una teoria (e, quindi, suo riconoscimento come scientifica): secondo l'anarchismo epistemologico la creatività e la capacità di argomentare, secondo l'autoritarismo elitario l'autorevolezza della fonte.

Attualmente i criteri per la demarcazione tra la scienza e la non-

43 Questi esempi vogliono evidenziare come, in un determinato momento storico, determinate ipotesi o metodologie non vengano considerate scientifiche, mentre in altri contesti possano esserlo. Queste considerazioni, pur ponendosi sulla scia già percorsa da Kuhn, se ne allontanano risultando essere più flessibili: secondo questa teoria, infatti, non si nega la possibilità che possano coesistere in un determinato momento storico più teorie rivali e, spesso, inconciliabili tra loro.

scienza variano a seconda dell'ambito scientifico preso in considerazione (scienze naturali, scienze sociali, matematica o logica). Esistono, tuttavia, dei criteri comunemente accettati per ricevere lo status di conoscenza scientifica: formulare ipotesi che soddisfino i criteri di contingenza, verificabilità e falsificabilità, oltre al criterio empirico e pratico, strettamente connesso con i precedenti, di testabilità; soddisfare il criterio dell'evidenza empirica; usare il metodo scientifico.

Esistono, comunque, altri criteri di demarcazione che rientrano nell'ambito dell'euristica: parsimonia, cioè l'utilizzo del minor numero di ipotesi per spiegare un fenomeno (il cosiddetto rasoio di Occam); consistenza, cioè la mancanza di contraddizioni logiche e la capacità di spiegare anche i fenomeni precedentemente osservati e spiegati in altro modo; pertinenza, cioè la capacità di spiegare il fenomeno osservato; testabilità e falsificabilità, cioè la possibilità di testare e confutare la teoria; riproducibilità, cioè la capacità di fare previsioni che possano essere testate da ogni osservatore, anche in un futuro indefinito; modificabilità e dinamicità, cioè la possibilità di essere modificata in seguito a nuove osservazioni; l'assunzione che le precedenti teorie siano approssimazioni, e la possibilità che lo stesso sia detto da una futura teoria; l'incertezza di tale teoria, che dunque non assume un valore di verità assoluta.

Solitamente una teoria che non soddisfi tutti questi criteri non rientra nell'ambito della scienza.

Come si può notare dalla storia del problema della demarcazione, vari filosofi si sono succeduti nel tentare di risolverlo. Le loro soluzioni sono estremamente discordanti: dalle proposte popperiane, che, con la formulazione del criterio logico di

verosimiglianza, poi dimostratosi autocontraddittorio, finiscono per pretendere una sorta di governo logico dell'evoluzione della scienza; all'anarchismo epistemologico di Feyerabend, il quale arrivò addirittura a porre sullo stesso piano della scienza la mitologia come tentativo di spiegare la natura attraverso i miti.

Le forti difficoltà che si incontrano nel tentativo di definire un criterio assolutamente univoco, accettato e valido, di demarcazione, hanno aperto la strada all'idea che, perduto il valore che veniva accordato all'episteme classica, la scienza stessa assuma un valore di contingenza derivante dal suo dipendere da una determinata situazione socio-culturale⁴⁴.

1.4 La fabbricazione delle prove tributarie

Nella determinazione degli imponibili l'Amministrazione finanziaria cerca la prova. In primo luogo «per sé» ossia per giustificare la pretesa nel caso concreto. È, infatti, la circostanza che

44 A fronte degli esiti incerti del pensiero derivato dalla crisi del positivismo logico, una costituzione più rigorosa del criterio di demarcazione, e dello stesso fallibilismo, potrebbe comunque venire dalle basi teoriche della filosofia di Karl-Otto Apel (che comunque alcuni filosofi popperiani, come William Bartley III, osteggiano fortemente). Apel propone una sorta di «trasformazione semiotica del kantismo», o «semiotica trascendentale», intesa come individuazione e analisi dei presupposti universali, irrinunciabili, e perciò non fallibili, di ogni argomentare e significare (dunque, anche dell'argomentazione e del linguaggio della scienza). Contro le derive estreme del fallibilismo Apel sostiene (ne *Il problema dell'evidenza fenomenologica* alla luce di una semiotica trascendentale, 1986) la necessità di stabilire una differenza di principio fra ipotesi controllabili (falsificabili) e criteri che sono alla base della definizione di controllabilità e falsificabilità di una teoria. In pratica, all'interno di quella particolare comunità di argomentanti che sono gli scienziati, il presupposto irrinunciabile delle finalità eminentemente conoscitive del sapere scientifico implica che le teorie proposte siano formulate in modo tale da essere controllabili con obbiettività da tutti gli altri ricercatori, e da essere suscettibili di correzione o smentita, altrimenti saltano le regole di quel peculiare Sprachspiel che il secondo Wittgenstein identificava con l'atto logico-linguistico-cognitivo di inventare una teoria per spiegare i fatti e provarla.

l'atto di accertamento diviene definitivo se non impugnato nei termini di legge che «costringe» il legislatore a porre al centro della fase di formazione dell'atto medesimo il dovere dell'Amministrazione di motivare, anche per se stessa, i fatti costitutivi della pretesa. Si è visto che tale dovere si sdoppia temporalmente, prima, nell'obbligo di acquisire in sede di controllo gli elementi idonei a dimostrare la rispondenza al vero degli enunciati fattuali della pretesa e, poi, in quello di sintetizzare nella motivazione⁴⁵ tali elementi quali prove giuridiche della pretesa medesima (definibili, perciò, solo a posteriori come elementi istruttori).

Per contro di prova si può parlare compiutamente solo nel processo. Prima di questo si discetta unicamente di motivazione⁴⁶.

45 Sul rapporto tra motivazione e prova, cfr., Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione*, in *Rass. trib.* n. 4/2001, pag. 1088; Lupi, *Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini dell'imposta sui trasferimenti*, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, pag. 435; Id., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, pag. 274; Beghin, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 709; Felazzo Natoli-Montesano, *Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, pag. 11.

46 La linea di evoluzione della legislazione tributaria nel senso dell'obbligatoria indicazione in motivazione degli elementi probatori è testimoniata dal fatto che la disciplina Iva, a differenza della più risalente disciplina delle imposte sui redditi e di registro (che nulla o poco dicono in materia), anticipa la ricordata norma dell'art. 3 della l. n. 241 del 1990, richiedendo espressamente, nell'art. 56, comma 2, d.p.r. n. 633 del 1972, l'indicazione nella motivazione, insieme agli «errori, omissioni e false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica», anche dei «relativi elementi probatori», e cioè di quegli elementi che l'art. 3 medesimo chiamerà, poi, «risultanze istruttorie». Nello stesso senso si è mosso, sempre in anticipo rispetto all'art. 3, il legislatore con la disciplina delle sanzioni tributarie, prevedendo espressamente, nell'art. 16 d.lgs. 472 del 1997, l'obbligo per l'ufficio di enunciare gli elementi probatori nell'atto di contestazione delle sanzioni e comminando la sanzione della nullità in caso di inosservanza di tale precetto.

Quanto alla nozione di prova, rilevo che la distinzione tra fase accertativa e fase processuale di controllo impone di scomporla in prova quale giustificazione della pretesa, attinente quindi alla motivazione, e prova quale dimostrazione della stessa, attinente quindi al processo.

Questa distinzione è resa necessaria dalla circostanza che il nostro linguaggio giuridico, diversamente da quello di altri Paesi, usa il termine polisemico «prova» per indicare fenomeni tra loro differenti.

È utile richiamare la distinzione, in termini funzionali, tra la prova quale elemento conoscitivo e giustificativo dalla prova come elemento dimostrativo, riecheggiando così la ben nota distinzione, tratta dai sistemi di *common law*, tra *proof* ed *evidence*⁴⁷. Dove, semplificando, l'*evidence* è il mezzo di prova, ovverosia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato, appunto, per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto⁴⁸. La *proof* è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'*evidence* e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti⁴⁹. Insomma, dove *evidence* è la prova e *proof* la dimostrazione della prova ma priva della prova, nel senso della argomentazione ma non dell'esperimento.

Queste puntualizzazioni sul significato del termine prova

47 Gallo, Verso un giusto processo tributario, in Rass. Trib. 1 / 2003, pag. 11.

48 E simmetricamente la *proof* è il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice. Come *proof* la prova è, perciò, sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di «dimostrazione raggiunta», che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori.

49 Sempre Gallo, Verso un giusto processo tributario, in Rass. Trib. 1 / 2003, *passim*.

costituiscono, dunque, un ulteriore argomento per risolvere affermativamente la questione se le prove debbano essere indicate nell'accertamento tributario o no. È indubbio, infatti, che l'*evidence* – in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall'ufficio – appartiene pienamente all'area della motivazione⁵⁰. Ne costituisce, anzi, un tassello e un passaggio necessario di cui l'ufficio dovrebbe dare in ogni caso atto nella ricostruzione degli enunciati di fatto da lui fornita in contrapposizione a quella offerta dal contribuente. E ciò anche nelle ipotesi in cui l'obbligo di indicazione degli elementi probatori nella motivazione non è espressamente previsto né dallo statuto dei diritti del contribuente, né dalle norme relative ai singoli tributi (come avviene per le imposte sul reddito e per le imposte di registro).

Quando poi in sede processuale, a seguito dell'impugnativa dell'atto di accertamento da parte del contribuente, la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori che si presentano nell'atto di accertamento come *evidence* non costituiscono *proof* nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa.

La motivazione esplicita l'obbligo di enunciare la prova quale

50 Si v. in generale, Gallo, Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione, in Rass. trib. n. 4/2001, pag. 1088; Lupi, Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini dell'imposta sui trasferimenti, in Giur. it., 1988, I, 1, pag. 435; Id., Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1987, I, pag., 274; Beghin, Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente", in Riv. dir. trib., 2004, pag. 709; Felazzo Natoli-Montesano, Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria, in Riv. dir. trib., 2002, pag. 11.

evidence che trova ragione nell'esigenza di informazione del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.⁵¹.

Quindi, tanto la istruttoria amministrativa tributaria quanto l'istruttoria processuale debbono considerarsi dotate di una propria autonomia funzionale rispetto all'attività di accertamento e di indirizzo, e non di un generale procedimento amministrativo di imposizione. In quanto tali, esse si articolano in distinti e autonomi procedimenti che, a loro volta, possono essere prodromici al procedimento di accertamento in senso proprio.

La apertura della fase di controllo a danno di quella di accertamento è, in particolare, la naturale conseguenza di una evoluzione legislativa, tesa a superare la ricostruzione del fenomeno tributario esclusivamente in termini coercitivi e di patologia evasiva e a potenziare, in alternativa, forme di responsabilizzazione e collaborazione del contribuente, non necessariamente collegate all'attività di accertamento.

Il concetto di istruttoria procedimentale va ampliato fino a comprendere attività conoscitive che si articolano esse stesse in più procedimenti, tanti quanti sono i poteri attribuiti dalla legge agli organi ispettivi e di vigilanza. In tali procedimenti ci saranno sempre

51 Basta rilevare al riguardo che l'ammissibilità del ricorso del contribuente contro l'accertamento è subordinata alla indicazione in esso dei motivi di impugnazione, indicazione che deve avvenire entro il termine previsto per la sua presentazione (artt. 18, 21 e 24 d.lgs. 546/1992), non potendo il contribuente addurre successivamente in giudizio motivi che non siano stati formulati nel ricorso (e nelle eventuali integrazioni ammesse dalla legge). Stante questa stringente disciplina, si capisce come la mancata enunciazione nella motivazione degli elementi probatori su cui si fonda la pretesa si riflette in una mancata conoscenza, da parte del ricorrente, degli elementi stessi e gli preclude, pertanto, una completa ed adeguata evidenziazione dei motivi di ricorso, determinando anche la sua decadenza dall'esercizio del diritto di impugnativa.

una situazione base di partenza e un provvedimento autoritativo che determina a carico del destinatario l'obbligo di dare, *facere o pati*; con il conseguente svolgimento di una determinata attività di tipo materiale da parte, sia del soggetto contribuente o terzo, sia dello stesso organo di controllo.

Si può dunque parlare di una distinta funzione di controllo e conoscitiva attribuita all'Amministrazione finanziaria, caratteristica dei sistemi fiscali di massa; di una funzione, cioè, diretta all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti e rispondente ad un interesse pubblico alla vigilanza e al controllo delle attività economiche svolte dai contribuenti e dai terzi obbligati. E possono, quindi, condividersi quelle opinioni secondo cui l'obiettivo di fondo, che con l'esercizio di tale funzione si persegue, sarebbe quello di assicurare «credibilità» al sistema e di spingere il contribuente ad un fedele adempimento tributario, piuttosto che quello del solo recupero e della repressione dell'evasione⁵².

52 I cui contorni vanno ben definiti e, differenziandola, per tutti dalla pianificazione spinta e dalla interpretazione e dalla elusione (v. Lupi, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Ipsoa, Milano, 2001, pag. 284, secondo cui l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione). In materia cfr. Lovisolo, Evasione ed elusione tributaria, Enciclopedia giuridica Treccani, 1989, XIII, pag. 3; Morello, Il problema della frode alla legge nel diritto tributario, in Dir. prat. trib., 1991, I, pag. 8; Pacitto, Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1987, I, pag. 727; Perego, Elusione di imposta: il risparmio di imposta ed il negozio in frode alla legge fiscale nell'ottica del diritto civile, in Rass. Trib., 1990, pag. 507; Tabellini, L'elusione fiscale, Giuffrè, Milano, 1988; Tremonti, Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1986, I, pag. 369; Cipollina, Elusione fiscale, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1988, I, pag. 122, pubblicato anche in Digesto delle discipline privatistiche, Sez. comm., V, Torino, 1990, pag. 220; D'Ayala-Valva, I problemi dell'evasione e dell'elusione nell'attuale normativa, in Dir. prat. trib., 1989, I, pag. 1154; Galeotti Flori, L'elusione tributaria, in il fisco, n. 14/1989, pag. 1985; Gallo, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito di impresa), in Rass. Trib., 1989, I, pag. 11; Gallo, Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge, in Giur. Comm., 1989, I, pag. 377; Gothot, The business purpose test and abuse of

Un tipo di problematica attiene alla individuazione della natura, vincolata o discrezionale, delle attività in questione.

Ritenendo di natura vincolata il potere esercitato dall'ente impositore in sede accertativa e, corrispondentemente, della titolarità piena di un diritto soggettivo del contribuente accertato, inteso come situazione di immunità da detto potere. Si è, così, quasi sempre giunti alla conclusione di negare, in linea di massima, carattere discrezionale a tale potere, prendendo anche atto che in materia di prestazioni imposte il principio di riserva di legge, cui tali prestazioni devono essere assoggettate, esclude normalmente l'esercizio di poteri discrezionali di scelta idonei a degradare i diritti del contribuente e ad interferire con gli stessi. E, quindi, non ammette nemmeno la possibilità di operare quelle valutazioni e comparazioni dell'interesse primario al controllo con altri interessi secondari confliggenti e/o concorrenti del contribuente medesimo, nelle quali appunto consiste la discrezionalità.

Malgrado ciò, la rilevata autonomia dell'attività di controllo e la sua articolazione in diversi procedimenti consentono di porre con maggiore attenzione il problema della discrezionalità con riferimento a quegli atti di ispezione, verifica e controllo, che sono sganciati dall'attività di accertamento e sono, tuttavia, frutto dell'esercizio «libero» – e, perciò, non predeterminato e non predefinito dalla legge – di un potere di scelta delle soluzioni più opportune e più consone al caso concreto. È in questo senso che può dirsi – come comunemente si dice nella pratica – che l'Amministrazione finanziaria è «libera» di

rights, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, pag. 1225; Trinco, *Analisi storico-critica dei progetti di norma antielusione*, in *il fisco*, n. 22/1991, pag. 3699; Verde, *Frode alla legge e Fisco*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, pag. 83; Zizzo, *Evasione ed elusione nella legislazione e giurisprudenza degli Stati Uniti d'America*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, pag. 231.

scegliere quando, come e in capo a chi effettuare un controllo, senza che sia data ad alcun giudice la possibilità di sindacare tale scelta nel merito e in termini di opportunità.

Quello che si vuole evidenziare è tuttavia che, quando tali atti ledono la libertà individuale del contribuente o del terzo coinvolto – come, ad esempio, il diritto all’inviolabilità del domicilio, al segreto professionale e alla riservatezza – e quando, per l’intensità e modalità con cui sono posti in essere, risultano affetti dal vizio di eccesso o sviamento di potere (o da altri vizi di legittimità) e quando, ancora, non rispondono ai richiamati principi di ragionevolezza, normalità, adeguatezza e proporzionalità, in tali casi dovrebbe essere data, avverso essi, una immediata tutela giurisdizionale che faccia cessare le attività fortemente lesive di dette libertà e diritti. Il tutto, indipendentemente dalla successiva possibile confluenza degli atti viziati nel procedimento di accertamento e, beninteso, in quelle ipotesi in cui la tutela differita presso il giudice dell’atto di accertamento non sia in alcun modo sufficiente ad assicurare una protezione piena ed effettiva.

Il riparto della giurisdizione dovrebbe essere tra giudice ordinario e giudice amministrativo, a seconda che si faccia valere, rispettivamente, un diritto soggettivo (come sarebbe il caso dell’accesso o dell’ispezione eseguiti senza il necessario provvedimento autorizzatorio) o un interesse legittimo (come sarebbe il caso, ben più frequente, dell’esercizio di un potere pubblico). Trattandosi di questioni attinenti a libertà e diritti individuali o a vizi del potere di controllo che emergono prima della formazione dell’atto di accertamento impugnabile, andrebbe infatti esclusa, allo stato attuale della legislazione, la possibilità di ottenere tale tutela dinnanzi

al giudice tributario⁵³.

E dunque se l'attività conoscitiva e di controllo non è attività interna di un articolato, generale procedimento di accertamento tributario, occorre domandarsi quale tipo di rapporto intercorra tra tale attività e quella di accertamento.

La soluzione si trova nella motivazione, che è il tramite tra l'attività di accertamento e gli atti di controllo prodromici ad essa è, in particolare, costituito dalla motivazione dell'atto autoritativo che conclude il procedimento. È, infatti, attraverso la motivazione che le risultanze dell'attività di indagine sono qualificabili come «risultanze istruttorie» ed entrano in tale procedimento. Le prove raccolte e indicate nell'atto autoritativo possono così acquistare rilevanza, a seguito di impugnativa dello stesso, anche ai fini del processo tributario e, quindi, della loro valutazione da parte del giudice. Questo passaggio è espressamente descritto dall'art. 3, comma 1, l. n. 241 del

53 Sui limiti esterni ed interni (la cui distinzione è stata elaborata da Russo, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, pag. 757), v. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 18; Id., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pag. 416. Confermano questa conclusione, sul piano legislativo, l'art. 7, comma 4, l. n. 212 del 2000, laddove esso dispone che «la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti» e, sul piano giurisprudenziale, soprattutto le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, Ravon, e 24 luglio 2008, causa n. 18603/04, André; la prima delle quali, con riferimento ad un'indagine amministrativa tributaria svoltasi in Francia presso il luogo di lavoro e l'abitazione dei contribuenti, ha fortemente valorizzato il diritto di questi «al rispetto del domicilio» (punto 24 della sentenza). Essa ha, in proposito, espressamente affermato che «le persone interessate possono ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, delle azioni intraprese circa il suo fondamento; i ricorsi a disposizione devono consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio» (punto 28).

1990⁵⁴, il quale, nel disporre che la motivazione deve «indicare i presupposti di fatto e le motivazioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione», afferma che queste indicazioni devono effettuarsi «in relazione alle risultanze istruttorie».

La circostanza per cui occorre fare riferimento alle risultanze istruttorie per definire il contenuto della motivazione dovrebbe far conseguire una prevalenza, sostanziale e di fatto, della fase preparatoria su quella formale di formazione dell'atto autoritativo di accertamento; prevalenza che, ma, non arriva al punto di tramutarsi necessariamente nell'obbligo formale di motivare tale atto in perfetto accordo e sintonia con le risultanze istruttorie acquisite nella fase di controllo. La distinzione tra quest'ultima fase e quella di accertamento porta, infatti, a ritenere che, anche nei casi in cui la prima «sbocca» nella seconda, il responsabile del procedimento di accertamento può pur sempre discostarsi dalle originarie indagini svolte dal soggetto controllante ove «ragioni di valore» e di opportunità lo impongano, anche in via di autotutela. Se ci si pone in questa ottica, la lettura dell'art. 3 della l. n. 241 del 1990 non può, quindi, che essere nel senso che le risultanze istruttorie da indicare sono quelle su cui sono fondati effettivamente «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche» della pretesa e non necessariamente quegli elementi conoscitivi originari, acquisiti nella fase preparatoria e poi abbandonati⁵⁵.

54 Gallo, Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, in Rass. trib. n. 4/2001, pagg. 1093 e 1095; ma v. anche Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale, Cedam, Padova, 2005, pag. 409, che rileva come la necessaria motivazione degli atti impositivi si poteva già desumere, a prescindere dall'art. 7 dello Statuto, dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990.

55 Nello stesso senso è la modifica alla l. n. 241 del 1990, apportata dall'art. 6, comma 1, lettera e), l. n. 15 del 2005, laddove si dispone che ««l'organo competente per l'adozione del provvedimento formale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non

Pertanto, l'indicazione degli elementi probatori nella motivazione presuppone normalmente lo svolgimento di una distinta, però collegata attività di controllo diretta all'acquisizione della prova⁵⁶ e non esclude che l'ufficio deputato all'accertamento possa prescindere dal riferimento all'attività svolta nella fase preparatoria. È la motivazione che rappresenta il passaggio sia degli elementi probatori raccolti nella fase prodromica, sia di quelli – che possono anche non costituire vere e proprie prove – determinati nella stessa fase di formazione dell'atto. Resta inteso, quindi, che è la motivazione la chiave di volta del sistema e che regge l'intera fase istruttoria, in quanto in essa si contemperano tanto gli elementi argomentativi quanto – almeno succintamente – si presentano gli esperimenti probatori documentati.

1.5 I fatti tributari

L'oggetto della prova sono i fatti. O almeno dovrebbero esserlo. Il più delle volte, infatti, ciò non avviene, poiché i fatti non trovano considerazione giuridica negli operatori. Non si tratta di limiti giuridici o carenze normative, quanto piuttosto della circostanza per cui l'argomentare molto spesso prende il sopravvento sul riconoscere, che quasi scompare nel valutare.

In sostanza, nella migliore delle ipotesi ci si limita alla qualificazione giuridica piuttosto che saggiare la sussistenza del fatto in sé.

Il paradigma è la motivazione dell'atto di accertamento che deve

indicandone la motivazione nel provvedimento finale»».

56 Al medesimo modo avviene quando la pretesa sia fondata su prove documentali acquisite o su argomentazioni induttive, quali sono le percentuali di ricarico, costruite nell'esercizio di poteri istruttori.

avere come contenuto minimo il richiamo agli elementi probatori essenziali che hanno indotto l'ufficio alla sua emanazione consegue dal fatto che, proprio con riferimento al rapporto tra la prova e il fatto, possono concretamente distinguersi in termini funzionali la prova quale elemento di controllo dalla prova quale elemento di conoscenza e di giustificazione, ripetendo quanto espresso nel richiamare i concetti di *proof* ed *evidence*. L'*evidence* sarebbe il mezzo di prova, ovverosia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto. La *proof* sarebbe simmetricamente il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova del processo e dalla loro valutazione da parte del giudice. La *proof*, in altri termini, costituirebbe la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'*evidence* e rappresenterebbe, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti⁵⁷.

Tuttavia, in un contesto di autodeterminazione analitico-contabile dei tributi, si ha bisogno di chiavi di lettura e modelli interpretativi nell'occuparsi del giudizio di fatto e delle disposizioni civilistiche in materia di prove.

57 La distinzione dimostra *ex se* in termini generali l'assunto che le prove intese come *evidence* debbono essere indicate nell'accertamento tributario. È indubbio infatti che l'*evidence* – in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall'ufficio – appartiene pienamente all'area della motivazione. Ne costituisce, anzi, un tassello e un passaggio necessario di cui l'ufficio deve dare in ogni caso atto nella ricostruzione degli enunciati di fatto che esso fornisce in contrapposizione a quella offerta dal contribuente. Se poi in sede processuale, a seguito dell'impugnativa dell'atto di accertamento da parte del contribuente, la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori che si presentano nell'atto di accertamento come *evidence* non costituiscono *proof* nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa.

Il carattere interpretativo del giudizio di fatto differisce dalla prova come giudizio. Così come vi è distinzione tra aspetto materiale della prova e ragionamento probatorio, tra probabilismo e contrapposizione tra vero e falso.

Occorre sapere, in quest'ottica, che il convincimento libero del giudice non è effettivamente tale nel vero senso della parola, anziché essere empirico e bisognoso di giustificazioni attraverso la motivazione.

Il magma probatorio, la formazione del convincimento *in facto* è infatti relativamente immune dalle contingenze legislative, in quanto collocata prima di tutto sul piano della comune esperienza dei fatti della vita, più che della meritevolezza dei valori in gioco.

La mancata conoscenza della questione di fatto, costituisce uno tra i vari inconvenienti dell'appiattimento del diritto sulla legislazione, sullo studio dei «materiali» (legislativi, ma anche giurisprudenziali e dottrinali), piuttosto che sulla riflessione e sulle idee⁵⁸.

Per questo accade spesso che non si comprendano le motivazioni dei provvedimenti giurisdizionali e amministrativi, e questo vale per tutti i settori del diritto, prima ancora che per quello tributario. Anche il giudizio di fatto, come quello di diritto, è molto meno di tante decisioni in cui vengono contemperati interessi, impone di contemperare una pluralità di argomenti conoscitivi. Le argomentazioni probatorie non vengono infatti valutate in assoluto, però si considerano le possibilità probatorie dell'una e dell'altra parte, la diligenza nel procurarsi le prove in relazione alle specifiche

58 Per lo più, con certa facilità, si tende a negare la giuridicità del giudizio di fatto, ma se si accedesse a questa concezione, a gran parte del diritto penale andrebbe disconosciuto il crisma della giuridicità, proprio perché diretto a stabilire prima di tutto l'andamento dei fatti.

situazioni, il comportamento procedimentale o processuale.

Quando mancano gli strumenti per un inquadramento di base della questione di fatto, isolatamente considerata, è ancora più difficile armonizzarla coi valori che vi si intrecciano. Spesso, accettare o respingere una certa versione dei fatti, finisce infatti per intrecciarsi con determinati valori⁵⁹.

Nello stesso senso ci si potrebbe chiedere se il fondamento di una certa ipotesi, che potrebbe essere insufficiente ai fini della privazione della libertà personale (secondo il già menzionato *in dubio pro reo*), possa bastare per un prelievo tributario, o per la tutela di un creditore privato.

Altre volte, in cui la verosimiglianza di un'ipotesi fattuale si intreccia con un interesse, riguardano scelte interlocutorie, come l'esercizio di un potere cautelare o ispettivo⁶⁰. Analogamente, nell'attività amministrativa tributaria, occorre spesso chiedersi con quale fondatezza una certa ipotesi sia sostenibile agli occhi dei giudici, per valutare l'opportunità di addivenire ad un accertamento con

59 Ad esempio, la credibilità di un'ipotesi delittuosa interferisce con la persecuzione dei reati ed il *favor libertatis*, come pure con la sicurezza pubblica o la corretta conduzione dei pubblici uffici, dove magari indizi, insufficienti ad una condanna per concussione, costituiscono invece solide ragioni di opportunità per un trasferimento ad altro incarico.

60 Si pensi, ad esempio, a cosa accade quando ci si chiede se una ipotesi abbia sufficiente fondatezza per la custodia cautelare, per un sequestro conservativo, per un'ispezione domiciliare, come quella consentita ai fini fiscali in presenza di gravi indizi di violazioni.

adesione⁶¹ o a una conciliazione giudiziale⁶², e quindi disporre di una parte di un credito tributario sostenibile per acquisire un credito tributario certo. Anche qui, la probabilità di soccombere sulla prova del fatto diventa un parametro per decidere in quale misura definire, consensualmente, accettando un'imposta inferiore.

Quando mancano gli strumenti concettuali, per inquadrare la

-
- 61 Sull'accertamento con adesione v. Gallo, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in Riv. dir. trib., 2002, I, pagg. 425 e seguenti; Versiglioni, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001, e bibliografia ivi citata; Ferlazzo Natoli-Fusconi-Antico, Guida al concordato fiscale, Milano, 2003; Batistoni Ferrara, Accertamento con adesione, in Enc. dir., Milano, 1998, Aggiornamento, II, pagg. 22 e seguenti; Selicato, L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo, Milano, 2001, pagg. 535 e seguenti; Marelli, L'accertamento con adesione, Torino, 2000; Garcea, La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva, Padova, 2003, pagg. 93 e seguenti.
- 62 L.P. Giancristofaro, Finalità, benefici e caratteri della conciliazione giudiziale, in "Fisco oggi", 7, 8, 9 novembre 2006; G. Antico, Conciliazione giudiziale: un caso pratico, in Informatore Pirola, 2005/26, pag. 95; A. Pace, Gli strumenti deflativi del contenzioso nelle controversie sulle agevolazioni, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2005/3, pag. 561; M. Polano, La conciliazione giudiziale, in "Rassegna Tributaria", 2002/1, pag. 29; F. Carrirolo, La conciliazione giudiziale nell'ultimo stadio dell'attività amministrativa prima del processo tributario, in "il fisco", 2002/9, pag. 1308; M. Cantillo, Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione giudiziale, in "Rassegna Tributaria", 2001/1, pag. 64; A. Fionda, U. Florio, Brevi considerazioni sugli effetti processuali e sostanziali della conciliazione, in "il fisco", 2001/19, pag. 7017; G. Valente, La conciliazione giudiziale, in "il fisco", 2001/5, pag. 1526; G. Petrillo, La conciliazione giudiziale, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2001/3, pag. 494; S. D'Andrea, Accordo conciliativo: escluso il reclamo in caso di omesso pagamento, in "Informatore Pirola", 2000/29, pag. 57; G. Tomasin, N. Tiozzo, Le sanzioni tributarie nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale, in "il fisco", 1999/24, pag. 7971; U. Perrucci, Autotutela, conciliazione, remissione di credito, in "Bollettino Tributario", 1999/18, pag. 1333; O. Saccone, La conciliazione giudiziale: i nodi irrisolti e le difficoltà operative, in particolare in tema di perfezionamento della conciliazione, in "Rassegna Tributaria", 1998/6, pag. 1611; V. Azioni, G. Sisto, La conciliazione giudiziale – Il provvedimento conclusivo, in "il fisco", 1998/12, pag. 3760; F. Silla, Conciliazione giudiziale: ultimo atto, in "Informatore Pirola", 1997/33, pag. 3105; F. Dezzani, Le sanzioni saranno un terzo di quelle irrogate: La conciliazione giudiziale costerà più cara, in "il fisco", 1997/28, pag. 8150; E.F. Russo, L. Miele, La nuova conciliazione giudiziale, in "Corriere Tributario", 1997/32, pag. 1; F. Belli, Modalità e termini per la conciliazione

probabilità dei fatti, gli operatori del diritto arrivano a confrontarsi col giudizio di fatto senza disporre di schemi interpretativi. Nasce così tutto un apparato, in gran parte dialettico, fatto di ragionevole probabilità, di comune esperienza, di *id quod plerumque accidit*, però dalle motivazioni delle sentenze⁶³ non emergono i molti argomenti che sono stati contemperati, i modi in cui sono stati contemperati, ed i

giudiziale, in “Corriere Tributario”, 1997/31, pag. 22671; G. Galla, Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale: in arrivo la revisione, in “Corriere Tributario”, 1997/17, pag. 1225; C. Rau, Condizioni e limiti della conciliazione giudiziale nei gradi successivi al primo, in “Bollettino Tributario”, 1997/22, pag. 1672; L. Alemanno, La conciliazione giudiziale: un istituto più discusso che applicato, in “Bollettino Tributario”, 1997/9, pag. 664; P. Russo, Problemi vecchi e nuovi del processo tributario, in “Rassegna Tributaria”, 1996/3, pag. 531; E. Di Giacomo, La conciliazione giudiziale: analisi dell’istituto anche alla luce della conciliazione civilistica del “concordato tributario” e del “patteggiamento penale”, in “il fisco”, 1996/47, pag. 11345; L. Tosi, La conciliazione giudiziale: aspetti procedurali ed operativi, in “il fisco”, 1996/46, pag. 11120; A. Serafini, l. n. 556/1996: la conciliazione giudiziale diventa legge, in “il fisco”, 1996/42, pag. 10074; P.P. Rivello, La conciliazione giudiziale: natura dell’istituto e rapporti con il diritto penale, in “il fisco”, 1996/36, pag. 8784; R. Lunelli, La conciliazione giudiziale nel nuovo processo tributario, in “il fisco”, 1996/23, pag. 5728; G. Mandarino, M. Mattioni, Nuovi istituti per la limitazione del contenzioso, in “il fisco”, 1996/23, pag. 5737; L. Ferlazzo Natoli, A proposito del nuovo processo tributario: una conciliazione inconciliabile?, in “il fisco”, 1996/20, pag. 5090; M. Redi, Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto, in “Diritto e Pratica Tributaria”, 1996/2, pag. 401; A. Amatucci, Le parti e la Commissione tributaria dinanzi alla conciliazione giudiziale, in “Corriere Tributario”, 1996/28, pag. 2229; F. Batistoni Ferrara, Conciliazione giudiziale: come, quando, perché, in Bollettino Tributario, 1996/21, pag. 1573; P. Casula, I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario: dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata, in “Bollettino Tributario”, 1996/12, pag. 939; C. Glendi, Nuovo processo tributario: una ulteriore proroga, in “Corriere Tributario”, 1995/41, pag. 2841; A. Voglino, La conciliazione giudiziale in materia tributaria, in “Bollettino Tributario”, 1995/2, pag. 85; U. Perrucci, Conciliazione giudiziale invece di patteggiamento?, in “Bollettino Tributario”, 1994/19, pag. 1389; L. Malagú, La “conciliazione” delle liti tributarie, in “Bollettino Tributario”, 1994/19, pag. 1391; B. Aiudi, La definizione preventiva della controversia – Art. 48 D.LGS. 546/92: una norma da riformare, in Bollettino Tributario, 1994/8, pag. 591; F. Batistoni Ferrara, Conciliazione giudiziale (dir. trib.), in “Enciclopedia del diritto”, II app. agg., Milano, 1998, pag. 231; L. Tosi, La conciliazione giudiziale, in Aa.Vv., Processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, pag. 912.

perché alcuni sono stati ritenuti prevalenti rispetto ad altri. Si tratta di percorsi mentali difficili da esplicitare in sentenza, ed una loro esauriente trattazione, oltre ad essere faticosa, contrasta con lo stereotipo secondo cui il giudizio di fatto sarebbe «meccanico», «poco giuridico»; è difficile razionalizzare, spiegare per quali ragioni è stata ritenuta più attendibile una determinata versione e quali priorità sono state stabilite tra innumerevoli argomenti e suggestioni; questo induce a fermarsi a motivazioni laconiche, con cui si cerca di salvare le apparenze ed evitare contraddizioni e censure, però che certo non chiariscono il percorso argomentativo seguito.

Ben si capisce che l'errore viene dal considerare lo studio e il giudizio sulle questioni di fatto quale il portato delle questioni di stima, la cosiddetta estimazione semplice e complessa, che pure avevano avuto un certo rilievo nel passato e che tuttavia restano legate ai tempi in cui il prelievo era commisurato a manifestazioni economiche assai grossolane. Col passaggio all'autodeterminazione analitica dei tributi, sono enormemente aumentate di numero le circostanze che si documentano da sole grazie all'organizzazione

63 L'alternativa è quella di avere sentenze a sorpresa: L.P. Comoglio, "Terza via" e processo "giusto", nota a Cass. civ., sez. II, 27 luglio 2005, n. 15705, in Riv. Dir. Proc., 2006, pagg. 755 e seguenti; E.F. Ricci, La sentenza "della terza via" e il contraddittorio, nota a Cass. civ., sez. II, 27 luglio 2005, n. 15705, in Riv. Dir. Proc., 2006, pagg. 750 e seguenti; C. Cavallini, Eccezione rilevabile d'ufficio e struttura del processo, Napoli, 2003, pagg. 1 e seguenti; S. Chiarloni, La sentenza "della terza via" in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?, nota a Cass. civ., Sez. I, 21 novembre 2001, n. 14637, in Giur. It., 2002, pagg. 1363 e seguenti; F.P. Luiso, Questione rilevata d'ufficio e contraddittorio: una sentenza "rivoluzionaria", nota a Cass. civ., sez. I, 21 novembre 2001, n. 14637, in Giust. Civ., 2002, pagg. 1611 e seguenti; Id., Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario, in Dir. Proc. Amm., 2000, pagg. 328 e seguenti; L. Montesano, op. cit., pagg. 929 e seguenti; V. Denti, Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio, in Riv. Dir. Proc., 1968, pagg. 217 e seguenti; E. Grasso, La collaborazione nel processo civile, in Riv. Dir. Proc., 1966, pagg. 580 e seguenti.

amministrativa di tante grandi imprese e istituzioni; proprio su queste circostanze, ormai pienamente a portata del Fisco, ci si può lasciare andare ad appassionanti disquisizioni giuridico-interpretative, magari sottili e dotte. Serve a poco, ma, di fronte al materiale occultamento delle vicende rilevanti ai fini della tassazione, dilungarsi ad interpretazioni sull'inquadramento giuridico di quel poco che si conosce.

All'odierno ci si misura piuttosto nell'interpretazione. E però se si interpreta ciò che non si conosce si comprendono i risultati aleatori della scienza tributaria. Nell'ambito tributario viene al secondo posto per importanza la interpretazione dei fatti comunicati rispetto alla conoscenza di quelli non comunicati⁶⁴.

Per vero l'evasione è connessa a questioni tanto di fatto quanto di diritto⁶⁵, e riguarda tanto le situazioni in cui vengono nascosti elementi positivi di reddito⁶⁶ quanto qualora vengano mostrati

64 Interpretare è importante, ma non si può interpretare quello che si ignora, e il vero problema del Fisco italiano oggi non è inquadrare giuridicamente quello che i contribuenti comunicano, ma riprendere il controllo di quanto i contribuenti nascondono.

65 Evade anche chi deduce dal proprio reddito d'impresa costi di natura personale.

66 Omnicomprensivamente inteso anche dei proventi illeciti: Salvati, I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria e interna, in *Rass. Trib.*, n. 4/1999, pagg. 1099 e seguenti; Fedele, Imposizione fiscale od oblazione sanzionatoria per i proventi da illecito?, in *Rass. Trib.* n. 6/1999, pagg. 1622 e seguenti; Falsitta, La tassazione dei proventi da reato nell'analisi della giurisprudenza dell'ultimo decennio, *Atti del Convegno di Studi La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2001, pagg. 1123 e seguenti; Della Vecchia, Attività illecite: tassabilità dei proventi e indeducibilità dei costi, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia*, n. 3/2003, pagg. 13 e seguenti; Mastrogiacomo, *Finanziaria 2003. Indeducibilità dei costi riconducibili ad attività penalmente illecite, in il fisco*, n. 5/2003, fascicolo 1, pagg. 1588 e seguenti; Tommasini, Indeducibili i costi da attività penalmente illecite, in *Corr. trib.*, n. 14/2003, pagg. 1139 e seguenti; Lupi, Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività, in *Rass. Trib.*, n. 6/2004, pagg. 1935 e seguenti. Per la tassabilità dei proventi illeciti, vd. anche la circolare n. 150/E del 10 agosto 1994 del

elementi negativi fittizi.

Il diritto dell'evasione è dichiarato ed emerge in occasione di qualsiasi ispezione contabile, mentre gli occultamenti di ricavi, e la deduzione di spese fittizie, sono molto più insidiose. Insomma manca una trattazione unitaria purchessia della prova dell'evasione fiscale in relazione alle diverse tipologie di contribuenti, alle dimensioni, alla clientela e a tutti gli altri parametri.

La letteratura tributaria non fa eccezione alla generale indifferenza degli studi giuridici verso le questioni di fatto, e va poco al di là di alcune considerazioni sull'art. 39 del d.p.r. n. 600/1973, e sulle consimili disposizioni dell'Iva⁶⁷.

Mancano dunque i presupposti metodologici necessari a muoversi con familiarità nelle questioni di fatto, e pertanto indispensabili a contrastare l'evasione fiscale, come il già menzionato empirismo strutturale della prova, il suo probabilismo, eccetera.

Il passaggio all'autodeterminazione dei tributi, con l'attribuzione di compiti dissuasivi e di monitoraggio all'Amministrazione finanziaria, affida anche l'onere della prova a quest'ultima.

La necessità di spiegare perché un'ipotesi è stata ritenuta più

Ministero delle finanze, mentre per l'ineducibilità dei costi da reato cfr. la circolare n. 42/E del 26 settembre 2005 dell'Agenzia delle Entrate (entrambe in banca dati fisconline).

- 67 Però le questioni di fatto (ovvero l'analisi statistica sulla applicazione del tributo) diviene determinante nella ricostruzione della natura giuridica. Proprio in materia di Iva, a seconda del diverso rilievo dato al sistema della detrazione e della rivalsa o ad altri aspetti peculiari della disciplina del tributo, sono state ipotizzate più ricostruzioni teoriche come imposta sul consumo, sulle attività o sugli scambi (v. Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pagg. 17 e seguenti; Lupi, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè, Milano, 1998, pagg. 280 e seguenti; Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, pag. 725; Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970, pagg. 193 e seguenti; Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, pagg. 194 e seguenti).

verosimile e credibile di altre, il rapporto tra rigore della prova, circostanze da provare, possibilità probatorie e via enumerando vanno calate inoltre in un contesto in cui il giudice interviene in seconda battuta, su ipotesi formulate in atti amministrativi suscettibili di consolidarsi se non impugnati. Pertanto, i già menzionati denominatori comuni della prova, già negletti con riferimento alle ipotesi generali (civili e penali), dove è il giudice la prima autorità a formulare un giudizio di fatto, necessitano di ulteriori adattamenti in materia tributaria⁶⁸.

In assenza di elementi costanti di ordine generale, il dibattito sul giudizio di fatto in materia tributaria è, invece, destinato a inaridirsi sulle innumerevoli disposizioni legislative con cui si è cercato, negli anni, di contrastare l'evasione, dai coefficienti, alla minimum tax, ai parametri, agli studi di settore, al redditometro, alla pianificazione fiscale concordata.

Nell'ambito tributario appare coerente dimostrare l'evasione in base a presunzioni⁶⁹ basate su alcune caratteristiche esteriori

68 Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in *Rass. Trib.*, 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti, per il quale in ambito tributario, infatti, l'istituzione che formula il giudizio di fatto è l'Amministrazione finanziaria, che un tempo procedeva a misurazioni e stime, e nell'attuale autodeterminazione analitica procede al controllo della versione dei fatti dichiarata dal contribuente. Questo aumenta le difficoltà rispetto alla tradizionale collocazione processuale della prova, che nel nostro settore deve essere già per molti versi formulata nell'ambito degli atti dell'Amministrazione, i quali predeterminano a loro volta il contenuto del successivo processo, unitamente alle difese del contribuente. Si tratta di un'ottima palestra per giuridicizzare il diritto tributario, analizzandone le problematiche attraverso concetti trasversali del diritto, come il già menzionato empirismo e probabilismo della prova, la dialettica tra motivazione dell'atto amministrativo e il successivo processo, ed altre tematiche che vanno ben oltre le questioni settoriali delle percentuali di ricarico, dei coefficienti presuntivi o del valore indiziario dei versamenti bancari.

69 Sul ruolo della presunzione nell'accertamento tributario, v. Tinelli, *Presunzioni*, II) Diritto tributario, in *Enc. Giur. Trecc.*, 1991; Tesaurò, *Le*

dell'attività; per decenni, invece, la nostra legislazione ha proposto un modello di determinazione degli imponibili costruito ad immagine e somiglianza delle strutture amministrative della grande impresa; ad artigiani e piccoli commercianti sono state applicate categorie giuridiche, come quelle delle valutazioni di bilancio, degli ammortamenti, delle rimanenze e simili, del tutto fuori luogo nei rispettivi contesti.

Per contro occorre avere presente che il meccanismo analitico-contabile non collima con la pluralità dei contribuenti⁷⁰.

L'efficienza di un sistema fiscale si misura, perciò, da quanto gli uffici finanziari sono capaci di adattare le modalità di prelievo alle caratteristiche concrete di produzione e circolazione della ricchezza. Si è invece diffusa l'idea che l'attività di controllo debba essere comandata dalla legge e cristallizzata da documenti, con timore dell'inevitabile soggettivismo dei ragionamenti⁷¹.

presunzioni nel processo tributario, in Atti del Convegno di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Le presunzioni in materia tributaria, a cura di Granelli, 1987, pagg. 40 e seguenti, ove si affronta il tema della natura sostanziale o processuale delle presunzioni, con molti richiami alla dottrina più accreditata; D'Alessandro, La "logica dei probabili" ed il valore probante delle presunzioni e degli indizi nell'accertamento induttivo in materia di Iva e di II.DD., in Boll. trib., 1986, pagg. 1986 e seguenti; Palladino, Presunzioni fiscali semplici tra diritto penale e diritto tributario, in il fisco, n. 27/1994, pagg. 6509 e seguenti; Trimeloni, Le presunzioni tributarie, in Trattato di diritto tributario, a cura di Amatucci, II, pagg. 82 e seguenti; Gentilli, Le presunzioni nel diritto tributario, Cedam, Padova, 1984; Granelli, Presunzioni tributarie e processo penale, in Dir. prat. trib., 1985, I, pag. 49.

70 Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in in Rass. Trib., 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti. La matrice «analitico-contabile» era indirettamente applicata alla maggior parte dei contribuenti, intercettati dai «sostituti d'imposta o da figure analoghe»; ne è sorto un vero e proprio modello culturale di massa, senza precedenti nella storia della fiscalità, che invece è stata nei secoli strutturalmente estimativa. Si è quindi lentamente diffuso un collegamento tra capacità contributiva e determinazione analitico-contabile, trascurando che la precisa determinazione della capacità economica alla base del prelievo si concilia da sempre con altre esigenze, come semplicità, snellezza e certezza.

71 Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in

Le modalità di esercizio di tante attività di artigianato e piccolo commercio sono, per quanto qui ci interessa, ancora quelle di secoli addietro, dal momento che anche oggi, pur utilizzando macchinari sofisticati, molti artigiani intascano direttamente dal loro cliente consumatore finale un corrispettivo che non hanno alcun motivo di registrare fiscalmente.

La prova degli elementi fiscali rilevanti deve tenere in considerazione tali aspetti e non può limitarsi a pensare come importante la qualificazione giuridica di quanto non dichiarato da parte del contribuente. L'occultamento dei corrispettivi del piccolo commercio e dell'artigianato trova un denominatore comune che consiste nelle dimensioni amministrative ridotte e nell'esistenza di un «titolare» che direttamente, o molto da vicino, controlla gli incassi⁷².

in Rass. Trib., 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti Ci sono poi gli equivoci derivati persino dal tono da crociata spesso utilizzato in tema di evasione fiscale, che ha drammatizzato il problema e – paradossalmente – irrigidito l'attività degli uffici. Se si vuole combattere l'evasione occorre prima di tutto capire che l'evasore non è un pericoloso deviante, un patologico malvivente, ma un operatore economico che produce ricchezza e cerca di sottrarla al Fisco, dopo una decisione razionale, che dipende dalla percezione dei possibili controlli, dagli indizi di cui questo Fisco potrà disporre, dalle sanzioni, dalle probabilità di spuntarla in contenzioso, dall'eventualità di condoni, eccetera. Drammatizzando il problema dell'evasione, e la figura dell'evasore, si caricano gli uffici di eccessive responsabilità, e li si spinge indirettamente a girare la testa dall'altra parte, soprattutto in un quadro probatorio incerto. Occorre tenere presente che – sconfitta l'evasione – resterebbe comunque una evasione frizionale.

- 72 Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in Rass. Trib., 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti Su questo punto di partenza si innestano poi innumerevoli differenziazioni, a cominciare dalla tipologia della clientela in relazione alla disponibilità a pagare in nero; numerosi soggetti, cui si rendono applicabili gli studi di settore, hanno le stesse possibilità di evasione di un dipendente o di un pensionato. Un contoterzista di una grande società, o un piccolo appaltatore della pulizia di sedi di banche o uffici pubblici, non ha materialmente possibilità di occultare gli incassi. Un primo passaggio per «scremare» la platea di 4 milioni di soggetti è proprio individuare quelli che in tutto o in parte operano nei confronti dei «grandi sostituti d'imposta», e quindi sono impossibilitati a occultare gli incassi; il rischio di deduzione di spese non inerenti è assai meno insidioso, non foss'altro perché si tratta di eventi che, nelle loro dimensioni quantitative,

Quando invece i beni o i servizi sono forniti a persone fisiche, consumatori finali non interessati a documentare le proprie spese, manca un contrasto di interesse, che non può essere creato artificiosamente per legge⁷³.

Sono gli stessi parametri posti a base degli studi di settore, però ciascuno di essi può avere, nei singoli casi, un peso diverso. Spesso, alcuni dei suddetti elementi risultano in modo così credibile da assorbire gli altri profili, e renderli irrilevanti in concreto. Per un rivenditore di elettrodomestici, ad esempio, il dato relativo agli acquisti e alle percentuali di ricarico è fortemente affidabile, vista l'improbabilità di acquisti occulti di questo tipo di merce: a questo punto gli indizi «collaterali», basati magari sulla superficie dei locali o sugli addetti, sono utili a controllare se l'informazione sul costo del venduto è verosimile, o invece l'importo degli acquisti è stato manipolato. Se ma il dato è attendibile, assume importanza prevalente rispetto agli altri, nella ricostruzione dei ricavi. L'argomentazione basata sugli acquisti di merci destinate alla rivendita è assai simile a quella sulla resa delle materie prime, o sull'impiego di energia; in tutti questi casi si fa leva sugli acquisti per stimare l'ordine di grandezza

risultano dalla dichiarazione.

- 73 Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in *Rass. Trib.*, 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti. In alcuni casi, come è avvenuto per la detrazione d'imposta sui lavori edili, quest'artificioso contrasto di interessi ha dato buoni risultati, però era riferito a spese consistenti, che giustificavano la pesantezza delle relative procedure di documentazione e controllo. Consentire, invece, detrazioni per acquisti ricorrenti, e di modesto valore unitario, collegati ad esempio al cibo, all'abbigliamento, o alla cura della persona, darebbe luogo a complicazioni documentali e a difficoltà di controllo assolutamente ingestibili; occorre quindi passare ad indizi indiretti degli incassi, come la superficie e l'ubicazione dei locali, le merci, i beni strumentali, gli addetti, eccetera. Senza considerare l'evidenza empirica data dalla circostanza per cui è nel reddito netto che si annida l'evasione fiscale, per cui non si comprende come si ritiene di combatterla appunto dimandandone la lotta allo stesso.

dei ricavi.

Per un'attività di prestazione di servizi è dominante l'indizio costituito dalla quantità di lavoro impiegato, ed è un indizio non occultabile, perché «visibile»: se per due o tre volte, facendo un sopralluogo fisico nell'impresa, l'Amministrazione finanziaria individua quattro addetti, mentre ne sono segnati due soltanto, sarà difficile sostenere, come spesso si fa, che erano collaboratori appena assunti o amici capitati lì per caso, a dare una mano. Molto efficienti si sono infatti dimostrati gli «accessi congiunti» fiscali e contributivi, diretti a incrociare i dipendenti constatati con quelli dichiarati.

Altre indagini possono riguardare il rapporto tra corrispettivi incassati con sistemi di pagamento automatico e totale dei corrispettivi. Qui non è possibile, come abbiamo detto per gli accertamenti bancari, servirsi di prestanome compiacenti, e tutti gli incassi tramite bancomat o carta di credito finiscono certificati presso la banca. Verificare il rapporto tra tali incassi e i corrispettivi registrati non serve solo a controllare che il contribuente abbia registrato quanto incassato con questi canali, però serve anche a verificare la credibilità della loro proporzione rispetto agli incassi totali dichiarati. Se infatti gli incassi certificati in questo modo sono una percentuale elevata del totale, è probabile, viste le caratteristiche concrete dell'attività, che molti incassi in contanti siano stati occultati⁷⁴.

74 Anche un giorno di annotazione analitica degli incassi, effettuata piantonando l'esercizio commerciale, potrebbe fornire un significativo campione, da confrontare con le giornate in cui tale piantonamento non avviene. Persino gli scontrini, i quali non godono oggi di buona stampa, possono dare indizi convincenti per chi effettua un gran numero di operazioni di piccolo importo, per le quali lo scontrino agevola tuttavia il controllo interno ed assicura rispetto a contestazioni fiscali da parte di innumerevoli clienti, in gran parte sconosciuti. Più in generale, l'incrocio degli scontrini fiscali emessi con le merci vendute, tenendo presenti acquisti e prezzi, consentirebbe di rilevare l'inferiorità dei prezzi «scontrinati» rispetto a quelli «fatturati».

L'evidenza delle prestazioni rese alla clientela può risultare anche dalle caratteristiche di determinati beni mobili. Non mi riferisco solo alle società di costruzioni, ed all'individuazione degli acquirenti degli immobili, con richiesta di informazioni sulle somme pagate (lo stesso criterio vale per il controllo delle agenzie immobiliari). La ricettività immobiliare rileva infatti anche il volume dei servizi sviluppato dall'impresa dedita ad attività ricettive o di deposito, ad esempio, garages o rimessaggi.

L'ultimo indizio, in assenza di altre indicazioni, è la remunerazione dell'attività del titolare; si tratta di un indizio spesso convincente per molte attività a bassa intensità di capitale, basate sul lavoro fisico del titolare, ed aventi turni di lavoro ben precisi (penso a tassisti o trasportatori); tanto è vero che le attività di servizi e piccolo commercio, in cui gli investimenti in scorte sono secondari rispetto all'impegno lavorativo del titolare, sono oggetto delle forfetizzazioni ammesse in Spagna per i contribuenti «minimi», dalle quali sono significativamente esclusi i commercianti con elevati investimenti di magazzino, come ad esempio le gioiellerie. Nei casi in cui l'attività è legata a precisi orari sono convincenti argomentazioni simili a quelle del cosiddetto «Contributo diretto lavorativo», mentre un avvocato, un fabbro o un cantante potranno sempre credibilmente affermare di lavorare in modo discontinuo nel tempo.

È l'aspetto materiale che governa il fatto presupposto tributario. Ma di questo non ci si interessa: la determinazione analitica, gli altri dogmi della vincolatezza e della indisponibilità del credito, hanno invece innescato un malinteso concetto di legalità, che troppo spesso fa rima con rigidità⁷⁵.

⁷⁵ Lupi, I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in *Rass. Trib.*, 6 / 2005, pag. 1775 e seguenti. In altri termini, l'azione di

Gli studi di settore possono agevolare questo percorso evolutivo. Essi, infatti, almeno costituiscono delle linee guida, per riabituarne uffici e contribuenti a gestire margini di apprezzamento che altrimenti molti di essi, attaccati ai noti pregiudizi della «vincolatezza», considererebbero eccessivi. Occorre poi ancora vedere come si assesteranno le tendenze giurisprudenziali in argomento, ancora abbastanza embrionali, però che non avallano (almeno stando alle sentenze pubblicate) alcun automatismo nell'applicazione degli strumenti in esame.

Su queste premesse appare ma scarsamente legittima, da parte dell'Ufficio, una reinterpretazione delle caratteristiche dell'attività del contribuente, in cui gli studi di settore sarebbero scavalcati da stime caso per caso.

In prospettiva è certo necessario che uffici, contribuenti, consulenti e giudici tributari si riabituinano alla cultura del «libero convincimento», della verosimiglianza, dell'empirismo e del probabilismo della prova. Però fino a che gli studi di settore ci sono, le relative risultanze possono essere scavalcate solo da un accertamento analitico, basato sui rapporti effettivi con la clientela, non da una

contrasto dell'evasione deve sapersi adattare agli indizi che, di volta in volta, il contribuente ha maggiori difficoltà a nascondere e sono più convincenti. Difficilmente infatti il contribuente riesce ad occultare tutti gli elementi rivelatori dei ricavi nella stessa proporzione, perché alcuni hanno un maggior grado di evidenza, e ciascuno di essi può avere un certo valore presuntivo, da temperare caso per caso con quello degli altri. Ad esempio, nei confronti di un pubblico esercizio, rilevano simultaneamente la superficie, l'ubicazione, il personale, i consumi di materie prime e energia. Nei confronti di una società di costruzioni è più facile risalire ai prezzi di vendita individuando le specifiche compravendite immobiliari realizzate, mentre per un mobilificio rilevano gli acquisti di materie prime, i listini di vendita, i rapporti con la rete di vendita. Inoltre, per carattere o per embrionali necessità amministrative, anche piccole imprese possono tener traccia documentale dei rapporti negoziali effettivamente intercorsi con clienti e fornitori, e questi elementi «analitico-documentali» (eventualmente emersi nel corso di una verifica) vanno temperati con quelli presuntivi indicati sopra.

reinterpretazione delle caratteristiche esteriori dell'attività.

La costruzione statistica degli studi è senza dubbio misteriosa, però non è questo il punto; la valutazione della loro attendibilità dipende infatti da come il relativo risultato si presenta rispetto alle caratteristiche dell'attività del contribuente⁷⁶.

Nei confronti della grande impresa, i modelli attuali di controllo, le riflessioni, l'approfondimento da parte della pubblicistica sono particolarmente carenti. Questi soggetti, infatti, sono, a ben guardare, ausiliari del Fisco nell'intercettare redditi altrui, soprattutto quelli di dipendenti, professionisti, finanziatori, e persino altre imprese fornitrici.

La fiscalità basata sull'autodeterminazione analitico-contabile, in cui siamo immersi da relativamente pochi decenni, sarebbe difficilmente concepibile senza questi «grandi sostituti d'imposta», strutture che «prelevano per conto del Fisco» buona parte dei tributi, o segnalano al Fisco gli imponibili, in modo da disincentivare l'evasione.

Di questo sistema le grandi imprese sono magna pars, non per una sorta di superiore onestà, però per le loro grandi dimensioni organizzative e amministrative, che rendono difficile il materiale

76 Le pronunce delle Commissioni tributarie evidenziano appunto l'importanza che gli uffici danno ai risultati dello studio attraverso ragionamenti personalizzati sul singolo contribuente, mettendo in risalto la scarsa credibilità dei dati dichiarati rispetto (quantomeno) a quelli risultanti dallo studio. Di contro, andranno valutati caso per caso, in conformità dei già indicati profili che influenzano il giudizio di fatto, il peso e la verosimiglianza di eventuali prove contrarie addotte dal contribuente. Anche qui il rigore della prova dipende dalle circostanze che si adducono: se si parla di una crisi economica del settore, (come crolli dei consumi legati a circostanze di dominio pubblico) basterà far riferimento a circostanze notorie. Vicende personali, come infortuni o malattie, andranno meglio documentate. Anche qui non si tratta di chiedersi quale rigore debba avere la prova contraria, però «il rigore della prova dipende da cosa bisogna provare».

occultamento degli incassi; va notata poi la loro spersonalizzazione, intesa come mancanza di un «titolare» che possa legittimare comportamenti poco ortodossi da parte del management, ed abbia interesse a farlo, correndo il rischio di affievolire i propri controlli sulla struttura. Coinvolgere i dipendenti in manomissioni delle informazioni aziendali a danno del Fisco viene infatti avvertito spesso come l'anticamera di manomissioni a danno dell'azienda. Sono queste rigidità ad ostacolare oggettivamente l'evasione, ed eventualmente a confinarla in settori circoscritti dell'apparato amministrativo aziendale.

Va quindi messo in preventivo che l'articolata organizzazione aziendale genera potenti anticorpi rispetto all'evasione, specie se effettuata attraverso i metodi grossolani che abbiamo visto al punto precedente. Questi ostacoli non operano tutti con la stessa intensità, ed alcune frodi fiscali possono filtrare attraverso i meccanismi di controllo interno dell'azienda. Alcuni flussi di documentazione amministrativa, senza dubbio si controllano da soli, come gli acquisti di beni di magazzino, che a loro volta influenzano il costo del venduto e la valutazione delle rimanenze. Pagare fatture per merci mai esistite metterebbe in crisi gli uffici preposti alla gestione del magazzino, perché creerebbe una contraddizione tra fatture passive e carichi inventariali, specie quando operano sistemi di contabilità integrata, come il cosiddetto Sap. Già è più facile manipolare i prezzi di merci o servizi realmente acquistati, o di beni realmente venduti: anche qui occorre che il vertice aziendale allacci rapporti privilegiati con alcuni fornitori. Anche sotto questo profilo la rigidità amministrativa della grande impresa ostacola l'evasione quando richiede interferenze su operazioni «lontane» dal vertice, in cui sono coinvolti diversi

funzionari e uffici amministrativi. Coinvolgere impiegati di basso livello nelle evasioni fiscali è rischioso non certo perché essi abbiano particolare interesse a «fare la guardia» agli interessi dell'Erario, però perché essi potrebbero preoccuparsi di trarre vantaggi personali da queste informazioni.

Le strategie di controllo devono, quindi, immaginare frodi non rilevabili nell'ambito della routine della contabilità aziendale; eventuali frodi sono infatti concepite per non interferire con la routine amministrativa, ed «attraversare» il sistema di rilevazioni contabili senza suscitare sospetti.

Un anello fondamentale per individuare operazioni sospette sono le controparti esterne: la sovrappatturazione di acquisti reali, o la sottopatturazione di vendite effettive hanno bisogno della cooperazione di clienti o fornitori. Questi ultimi devono infatti essere disponibili a «retrocedere» parte del prezzo nelle mani dell'imprenditore, oppure a pagare in modo occulto una parte del prezzo di beni realmente acquistati. È quindi determinante studiare la struttura proprietaria della controparte, il suo regime fiscale (ad esempio, una controparte in regime catastale, forfettario, estero o in una situazione di irreparabile perdita sarebbe più disponibile verso simili comportamenti). Gli indizi di quanto precede sono discrepanze sui prezzi, molto meno visibili per quanto riguarda i servizi, come provvigioni, e compensi per pubblicità, i quali «bucano» molto più facilmente i controlli amministrativi interni, senza suscitare sospetti nel personale. Invece di coinvolgere terzi, il vertice aziendale potrebbe ma creare società apparentemente indipendenti, però controllate direttamente dalla compagine sociale, magari per interposta persona. Collocare all'estero questa società mette al riparo da occhi indiscreti,

ed è questa la vera sfida della fiscalità internazionale, specie rispetto alla difficoltà di affiancare alle libertà di circolazione di merci, persone e cose, una adeguata libertà nella circolazione dei controlli (che si appesantiscono in modo intollerabile quando devono superare i confini nazionali, come dimostrano le statistiche delle richieste di collaborazione ad amministrazioni fiscali estere). Dall'Italia, inoltre, si può vedere solo il fornitore immediato, magari collocato in un Paese *white list*, che alle spalle ha un paradiso, invisibile dall'Italia.

All'interno dell'organizzazione complessa le frodi stanno male, e si vuole «tenere la casa pulita»: l'evasione deve collocarsi «fuori» ed essere perpetrata da fornitori e clienti compiacenti.

In ogni caso la struttura della proprietà aziendale è determinante per farsi un'idea delle possibilità di evasione. Quando la proprietà è diffusa è raro che managers e amministratori si prendano la briga di cercare risparmi fiscali di cui, a loro, non viene in tasca nulla. Salva l'ipotesi del «dirigente infedele» (però qui la società è una vittima al pari del Fisco) oppure del vero e proprio *corporate crime* in cui la stessa grande *corporation* ha bisogno di costituire fondi neri per finanziare qualche operazione ai limiti della legalità, magari un colpo di Stato in qualche Paese produttore di materie prime.

A parte questi esempi limite, il rischio sta soprattutto dove c'è un socio padrone che può richiedere fondi per un proprio uso personale.

Si tratta quindi di ripensare il sistema dei controlli, prendendo atto, verso questi soggetti, dell'inutilità della episodica verifica tradizionale, che su queste imprese sfocia inevitabilmente nelle questioni giuridico-interpretative e nelle reinterpretaioni «pro Fisco» di fatti assolutamente pacifici.

Certo, le questioni giuridico-interpretative sono belle, pulite ed

eleganti, però si muovono nell'ambito di quello che il Fisco conosce, invece di cercare quello che non conosce. E finiscono, aggiungo io, per infastidire chi non commette frodi, invitando a nozze quanti invece possono permetterselo. Occorre quindi, sul modello degli Stati Uniti, sostituire la verifica episodica con un monitoraggio permanente, su singole procedure aziendali «a rischio», mettendo in preventivo un calo delle statistiche dell'imponibile «recuperato» (però sarebbe meglio dire «verbalizzato») per le suddette questioni di diritto, però un forte aumento del potere dissuasivo verso i comportamenti davvero insidiosi per le casse dello Stato⁷⁷.

La rilevanza giuridica di queste scelte sussiste sia nei confronti del contribuente, magari non ammesso a un'adesione consentita, invece, dallo stesso ufficio e, negli stessi termini, ad altri contribuenti che versavano in condizioni analoghe; inoltre, una rilevanza giuridica potrebbe sussistere per eventuali responsabilità disciplinari o contabili, di fronte alla Corte dei conti.

L'Amministrazione finanziaria ha tuttavia prodotto significative riflessioni sulle modalità di evasione più diffuse; basta pensare alle «metodologie del Dipartimento delle entrate», in cui accuratamente sono analizzate, per le principali categorie economiche, gli elementi più salienti da cui può desumersi l'esistenza o meno di un'evasione.

Sarebbe infatti aberrante che, dopo aver imposto al contribuente

77 Il concetto di prova legale è ambiguo e polivalente non trattandosi, quantomeno unicamente, della prova legalmente ottenuta. La cosiddetta legge di Hume, sull'impossibilità di derivare il dover essere dall'essere (cosiddetta *is ought question*), secondo cui è impossibile derivare dall'osservazione empirica una preferenza sul piano dei valori sociali e morali, caratterizza tutto il diritto, esclusa la *questio facti*. Appiattimento sulla descrizione, la parafrasi, che ha contribuito ad inaridire il diritto rispetto alle altre scienze umane, o se si preferisce «sociali», con cui dovrebbe intrattenere un rapporto dialettico. La sanzione intesa nell'ampio senso di valutazione formale, che spazia dall'approvazione alla disapprovazione, alla punizione, al risarcimento del danno, al sussidio, al premio, al riconoscimento, eccetera.

di autodeterminare le proprie imposte, l'Amministrazione finanziaria potesse, in sede di controllo, proporre una determinazione diversa e addossare al contribuente l'onere di dimostrarne l'infondatezza, essendo soggetto in caso contrario anche all'applicazione di sanzioni. Spesso, la prova è questione di ruoli, ed è anche comprensibile che ai tempi delle vaghe stime della ricchezza a cura dell'Amministrazione, fosse il contribuente a doverne mettere in risalto irrazionalità e contraddizioni.

Con il graduale passaggio all'autotassazione, infatti, il diritto tributario è diventato per molti aspetti più complesso e articolato di quel diritto amministrativo da cui ha tratto origine, però deve ancora trovare chiavi di lettura, modelli esplicativi adeguati a dar conto dell'intreccio dei profili amministrativistici che pervadono ancora i rapporti tra Amministrazione e contribuente⁷⁸, economico-contabili e civilistici, cui è improntato il diritto tributario sostanziale.

Alimentata da metafore, come quella dell'indisponibilità del

⁷⁸ Si può parlare di rapporto giuridico d'imposta: v. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, nonché Id., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956. In senso conforme si esprime Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, ora in Id., *Opere giuridiche*, Vol. II, Giuffrè, Milano, 1962, pag. 294; Pugliese, *L'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 1935, nonché Id., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Cedam, Padova, 1937, pagg. 121 e seguenti. In argomento cfr. altresì Zingali, *Obbligazione tributaria*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. XI, Utet, Torino, 1965, pag. 685; Jarach, *Il fatto imponible*, traduzione della seconda edizione, Buenos Aires, 1971, a cura di Uckmar, Cedam, Padova, 1981, spec. pag. 45. Per i conformi orientamenti di epoca più recente cfr. Batistoni Ferrara, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. X, Utet, Torino, 1994, pag. 296, cui adde Russo, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato a cura di Amatucci, cit.*, Vol. II, pag. 3. Per la definitiva posizione critica del Micheli si veda l'ultima edizione del *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989, pag. 161; Micheli-Tremonti, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Vol. XXIX, Giuffrè, Milano, 1979, spec. pag. 424. In senso conforme Fantozzi, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998, pagg. 193 e seguenti. Per una completa ricostruzione della struttura e della funzione del rapporto giuridico d'imposta, cfr. D'Amati, *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXV, Roma, 1991.

credito tributario, che hanno avuto fortuna proprio per la loro ambiguità (incidentalmente, la fortuna di metafore come la *provocatio ad opponendum*, il doppio binario, il federalismo fiscale, l'impugnazione merito e tante altre conferma l'appartenenza del diritto all'ambito delle scienze umane, con tutte le loro ambiguità).

Mi piace utilizzare un'espressione giuridicamente generica, come quella di grandi sostituti d'imposta, che accomuna quanti operano le ritenute alle fonte, la grande distribuzione, che assicura l'imposizione sui consumi, le aziende di credito, da cui viene gran parte del prelievo sui redditi da capitale, l'industria petrolifera e le società di somministrazione di energia, o servizi telefonici, ed altre grandi strutture intermedie tra singoli contribuenti e Fisco. La maggior parte del gettito fiscale deriva da questa intermediazione di strutture amministrativamente organizzate, ed i problemi dell'evasione iniziano proprio dove il contribuente è lasciato solo (e quindi lasciato libero) davanti al Fisco.

Sarebbe invece da chiedersi se il riferimento costituzionale alla capacità contributiva non costituisca una riaffermazione di una caratteristica strutturale dei tributi, per definizione diretti a dividere le spese pubbliche in relazione a manifestazioni di capacità economica, su cui si innestavano, ieri come oggi, ulteriori valutazioni di meritevolezza socio-politica, ad esempio, in termini di agevolazione di determinati investimenti, discriminazione di alcune categorie sociali a danno di altre, eccetera. La determinazione della capacità economica è oggi spesso possibile secondo criteri analitico-contabili, e proprio da questo nasce il moderno diritto sostanziale tributario (e quindi tutto il diritto tributario, che altrimenti sarebbe ancora un settore dell'azione amministrativa). Quest'evoluzione deriva ma dai nuovi modi di

circolazione della ricchezza, dal suo passaggio attraverso i suddetti «grandi sostituti di imposta», e non comporta affatto l'illegittimità costituzionale di stime non analitiche, del tutto analoghe a quelle che hanno caratterizzato per secoli il diritto tributario. Certo, di fronte a stime non analitiche, che conducono in genere a una tassazione molto più mite di quella corrispondente al reddito effettivo, si profila una discriminazione a danno di chi è intercettato dai grandi sostituti di imposta e tassato fino all'ultima lira. A rigor di logica, ma, si tratta di situazioni «obiettivamente differenti», in quanto è del tutto normale che la disciplina legislativa tenga anche conto delle diverse caratteristiche di individuabilità delle manifestazioni di capacità economica sottostanti al prelievo.

Si percepisce un desiderio latente di una disposizione di legge che dica sempre cosa bisogna fare.

In altri termini il contribuente si chiede, anche accademicamente (cioè per poi decidere di pagare), quante probabilità avrebbe di essere scoperto, se non lo facesse, e quali sanzioni dovrebbe scontare.

I controlli valgono soprattutto per il modo in cui una più ampia platea di contribuenti li percepisce, e per l'impulso che indirettamente danno alla *tax compliance*. Il gettito direttamente prodotto, insomma, conta poco.

L'unica via per quanto meno attenuare questa evidente disparità di trattamento tra le parti sarebbe, in verità, quella di far valere in via interpretativa la tesi secondo cui le prove vanno enunciate già nella motivazione dell'atto di accertamento e non – come ritiene tetragona la Corte di cassazione – (anche e) solo in sede contenziosa. Se si accettasse questa interpretazione – che, tra l'altro, per le imposte sui redditi e l'Iva ha una solidissima base normativa – la situazione di

squilibrio appena descritta a sfavore del ricorrente verrebbe in gran parte meno, in quanto gli elementi essenziali della posizione processuale dell'Amministrazione costituirebbero oggetto dell'atto impugnato e, quindi, per forza di cose sarebbero per tale via presenti fin dall'inizio nel giudizio tributario e noti alla parte privata. Al di là delle diverse richiamate prospettazioni sulla natura e sull'oggetto del processo tributario, è infatti l'atto impugnato che, quale veicolo d'accesso, delimita il *thema decidendum* in applicazione del principio dispositivo; con la conseguenza che non è consentito né alle parti né al giudice tributario di estendere la lite a elementi dell'obbligazione tributaria diversi da quelli cui l'atto impugnato si riferisce.

L'enunciazione della prova nella fase motivazionale quale elemento giustificativo della pretesa trova, del resto, la sua *ratio* non solo nella esigenza di ricostruire la parità delle parti⁷⁹ violata dagli artt. 22 e 23 citati, però anche in quella di informazione del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa e, perciò, anche ai fini del rispetto dell'art. 111 Cost. Non sembra al riguardo convincente l'affermazione – reiterata in diverse pronunce della Cassazione – secondo cui la mancata indicazione in motivazione degli elementi probatori non comporterebbe alcuna limitazione a tale diritto. Basta rilevare al riguardo che l'ammissibilità del ricorso del contribuente contro l'accertamento è subordinata alla indicazione in esso dei motivi di impugnazione, indicazione che deve avvenire entro il termine

79 Gallo, Verso un "giusto processo" tributario, in Rass. Trib. n. 1/2003, pagg. 22 e seguenti. Pure Luiso, Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario, in Dir. Proc. Amm., 2000, pagg. 328 e seguenti; Grassi, La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario, in Rass. Trib. n. 4/2003, pagg. 1176 e seguenti. V. pure Falsitta, Abuso di interpretazione autentica, *obiter dictum* e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del giusto processo, in Riv. dir. trib., 2006, II, pag. 900.

previsto per la sua presentazione, non potendo il contribuente addurre successivamente in giudizio motivi che non siano stati formulati nel ricorso e nelle eventuali integrazioni ammesse dalla legge. Se, quindi, è a carico del contribuente l'onere di dimostrare l'infondatezza della pretesa, si capisce come la mancata conoscenza, da parte sua, degli elementi probatori su cui essa si fonda gli precluderebbe una completa ed adeguata evidenziazione dei motivi di ricorso e, quindi, determinerebbe la sua decadenza dall'esercizio del diritto di impugnativa. Da questo punto di vista è davvero difficile sostenere che l'enunciazione nell'atto di accertamento delle prove su cui si fonda la pretesa dell'ufficio non costituisca un presupposto necessario a garantire l'inviolabilità del diritto di difesa del contribuente. Come si è detto, la situazione si aggrava ancora di più sotto il profilo del rispetto del principio del contraddittorio se le prove sono enunciate non nelle controdeduzioni, però addirittura nella fase successiva di presentazione delle memorie o di deposito di documenti, quando ormai il ricorrente ha perso la possibilità di replicare o presentare controprove⁸⁰. Si deve concludere, invece, accogliendo la tesi che

80 La conclusione sopra raggiunta non può essere messa in discussione sostenendo che nel processo civile – che costituisce il sistema di riferimento normativo del processo tributario – l'attore può indicare la prova su cui fonda la sua azione anche successivamente alla notifica dell'atto introduttivo del giudizio. Infatti, l'atto di citazione non è preceduto – come avviene invece nel procedimento amministrativo di imposizione – da una ben identificabile attività amministrativa di controllo attraverso la quale si raccolgono in via istruttoria gli elementi probatori su cui fondare l'accertamento. E si capisce pertanto perché esso – a differenza dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento – non deve contenere una motivazione in senso stretto, però soltanto l'illustrazione dei fatti e dei termini della pretesa. L'analogia, semmai, va rinvenuta con riferimento alla richiesta di rinvio a giudizio del processo penale, dove in effetti il pubblico ministero, analogamente all'ufficio delle imposte nell'atto di accertamento, è tenuto a dare conto delle indagini preliminari svolte al fine di formulare i capi di imputazione che sono a base della richiesta. E in tale caso la dottrina processual-penalistica non ha dubbi, sulla base anche di espresse disposizioni del codice di procedura penale, che il pubblico ministero, sia pure in via sintetica, debba indicare non solo le

preclude all'Amministrazione finanziaria il potere di enunciare le prove in sede contenziosa onde evitare una lettura incostituzionale per violazione del principio della parità delle posizioni delle parti della attuale disciplina della costituzione delle parti del processo tributario.

1.6 Il crisma della scientificità

La prova scientifica si può definire come uno strumento tecnico scientifico idoneo alla ricostruzione del fatto storico. Nel nostro processo la prova scientifica trova ingresso soprattutto attraverso il mezzo di prova della perizia o dell'accertamento tecnico.

Si può dire scientifica la prova che partendo da un fatto dimostrato, un fatto noto, utilizza una legge scientifica per accertare l'esistenza di un altro fatto da provare, e quindi un fatto ignoto, e rientra nella più vasta categoria della prova critica o indizio.

La aggettivazione «scientifica» rispetto al termine «prova» evidenzia un rischio, il rischio che questa espressione possa fare pensare che il risultato investigativo, il risultato probatorio che si ottiene attraverso l'espletamento della prova scientifica, abbia la caratteristica della verità.

In realtà non si deve equivocare e ritenere che l'espressione scientifica implichi di per se stessa che il risultato dell'attività è un risultato attendibile o che consente di arrivare alla certezza della ricostruzione del fatto.

Si può dire ancora meglio che la prova scientifica o prova tecnica non può in ogni caso sottrarre alle ordinarie regole del diritto e tanto meno alle garanzie che sono previste e determinate.

La questione della prova scientifica o della prova tecnica rimane

ragioni, però anche gli elementi probatori su cui fonda la sua richiesta.

in ogni caso una questione di prova l'interno del processo, che deve essere assunta seguendo le regole ordinarie: il contraddittorio, il diritto di difesa, le garanzie in ordine alle modalità di assunzione della prova scientifica.

Di sicuro la prova scientifica dà un contributo rilevante all'accertamento del fatto, anche se non si può negare che può assumere un alto tasso di attendibilità, e questo alto tasso di attendibilità che la prova scientifica o tecnica può avere ha come intento di ridurre i margini di incertezza delle decisioni iniziali, le decisioni che concludono un procedimento.

Rimane l'esigenza di verificare la sua incidenza, l'accertamento processuale, e in questa prospettiva assume rilievo il rapporto tra l'evoluzione tecnologica e la ricerca della prova da una parte dell'individuo coinvolto nel procedimento dall'altra parte.

In altri termini si tratta di considerare l'impatto determinato dall'attività investigativa svolta su basi scientifiche e tecnologiche, rispetto al contesto di acquisizione della prova.

Se la rapida evoluzione tecnico scientifica fornisce al processo elementi nuovi utili alla ricostruzione del fatto, è sicuro che in corrispondenza si ampliano gli ambiti di riflessione e gli ambiti di indagine rispetto ai quali l'apporto del progresso scientifico della tecnologia è fondamentale, e perciò soprattutto negli ultimi anni si è sviluppata l'attenzione della dottrina rispetto al tema della prova scientifica.

Si tratta di esaminare lo strumento di prova tecnico-scientifico nella complessità del fenomeno probatorio all'interno del processo.

Negli ultimi anni si è posta sempre maggiore fiducia nella prova (si avuta una scientizzazione del processo fino a far preconizzare un

dominio delle prove scientifiche nell'accertamento dei fatti) a discapito per esempio delle prove dichiarative, rispetto alla corretta processualizzazione del metodo scientifico.

L'approccio alla materia della prova scientifica richiede una equilibrata mediazione tra due estremi: un atteggiamento scienziato da un lato e l'avversione alla scienza dall'altro lato.

In questa prospettiva bisogna sottolineare che le investigazioni scientifiche devono sempre essere affiancate dai tradizionali strumenti di indagine ossia alle ricostruzioni logiche, anche se è indubitabile che la prova scientifica può contribuire significativamente a ridurre l'ostacolo che esiste tra la verità storica e la verità processuale.

Si può dire che all'interprete, all'operatore del diritto si impone una riflessione sugli equilibri tra l'impiego processuale di nuovi strumenti tecnico-scientifici e la valorizzazione del metodo dialettico, che è recepito all'art. 111 Cost.⁸¹ con l'affermazione che il principio della formazione della prova nel contraddittorio delle parti impone la previsione di un congruo e adeguato controllo critico sui risultati della prova scientifica.

La idoneità dello strumento tecnico-scientifico va adottata in relazione all'accertamento processuale in concreto, quindi alla singola vicenda processuale, è chiaro che la prova scientifica, considerando che rientra nella categoria della prova critica o indiziaria, se è

81 Sui riflessi dell'applicazione dell'art. 111 della Costituzione al processo tributario cfr. Gallo, Verso un "giusto processo" tributario, in *Rass. Trib.* n. 1/2003, pagg. 11 e seguenti; Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, pagg. 115 e seguenti; Russo, Il giusto processo tributario, in *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005, pagg. 191 e seguenti; Miceli, Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pagg. 763 e seguenti; Ferlazzo Natoli, Contenzioso tributario e finanza pubblica, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studi per il centotrentennale*, a cura di Paleologo, Milano, 2005.

contestualizzata, considerata e valutata insieme alle altre prove che si assumono nel procedimento rivela una sua efficacia che può determinare una limitazione dei tempi dell'accertamento, da un lato, e per altro verso è anche vero che si può venire a capo in maniera migliore nell'accertamento della situazione, però questo è possibile se la prova scientifica che viene espletata nel singolo processo dà un risultato attendibile, quindi la questione alla fine è quella dell'attendibilità della prova scientifica.

Se la prova scientifica sia attendibile lo stabilisce il giudice in sede di valutazione.

All'esito dell'istruttoria la valutazione del giudice delle prove consente di arrivare a una decisione.

Il fatto, il punto critico con riferimento alla prova scientifica, quindi alla sua attendibilità⁸², è che il giudice la può valutare se è in grado di svolgere un controllo critico sui risultati della stessa, e lo può svolgere soltanto se è informato in maniera adeguata sulla competenza dell'esperto, cioè del perito che ha elaborato la prova scientifica, e se è

82 Appare il primo paradosso: il processo ripone nei risultati transeunti di una «prova scientifica» una fiducia maggiore di quella che le assegna la scienza medesima. La concezione relativistica della scienza è il portato della «rivoluzione copernicana» operata, in ambito fisico, dal principio di indeterminazione di Heisenberg, e, in ambito matematico, dalla cd. prova di Gödel, i quali, pervenendo alla dimostrazione, rispettivamente, della inscindibilità del metodo scientifico dal suo oggetto di indagine, e della esistenza di proposizioni indeducibili dagli assiomi in ambito matematico, giungono alla conclusione di negare l'esistenza di una episteme universale e incontestabile, aprendo il varco alle teorie che distinguono, nell'ambito della scienza in senso lato, diversi saperi scientifici ciascuno dotato di propri statuti epistemologici e di propri paradigmi. Secondo tale paradigma, quando la scienza risulta divisa circa il *quantum* di validità da attribuire ad una legge scientifica o circa la attendibilità di uno strumento ad alta tecnologia, il vaglio giudiziale di falsificazionisti e fallibilisti di stampo popperiano, nega a priori la possibilità dell'esistenza di un metodo in grado di garantire questi risultati, dovendosi la scienza attestare sulle più modeste pretese tese all'elaborazione di un metodo di controllo e falsificazione delle teorie commisurato, di volta in volta, agli standard propri di ciascun settore lato sensu scientifico.

adeguatamente informato sul margine di errore del metodo scientifico-tecnico che è applicato in concreto.

Sotto il profilo tecnico la prova tecnico-scientifica evidenzia una indagine che consiste in procedimenti tecnologici anche complessi, finalizzati a un accertamento.

L'esigenza è quella di ricomporre entro un assetto più equilibrato il profilo giuridico dal profilo tecnico, e diventa urgente una ricerca di equilibrio tra diverse conoscenze, tra diversi saperi, per instaurare una efficace comunicazione tra processo e scienza, anche perché processo e scienza sono necessariamente caratterizzati da linguaggi diversi, da finalità diverse e da metodi diversi, è necessario inoltre, un approccio alla prova scientifica sempre improntato a cautela e prudenza, abbiamo assistito a capovolgimenti di sentenze di appello rispetto al primo grado.

Questo ci fa capire che un accertamento di primo grado viene capovolto in secondo grado, perché quando in questi procedimenti si utilizzano prove scientifiche, bisogna essere cauti, non si può pensare che l'impiego della prova scientifica sia di per sé risolutivo. In realtà bisogna avere la consapevolezza che è sempre possibile l'errore, l'errore umano, l'errore strumentale. La consapevolezza dei limiti tecnico-scientifici della prova scientifica può aiutare a stabilire l'attendibilità. In ogni caso poi viene in evidenza la valutazione della prova, poiché con margini più o meno ampi anche la prova scientifica va valutata.

I nuovi progressi che di sicuro ci saranno saranno molto importanti per migliorare anche l'attendibilità, purché vi sia la consapevolezza da parte degli operatori del diritto che è necessario sempre un controllo sulla attendibilità, la prova scientifica non è mai

di per sé risolutiva però può aiutare di molto a risolvere un caso giudiziario, purché sempre contestualizzata e valutata insieme agli altri elementi assunti come mezzi di prova più tradizionali.

D'altro canto, l'ordinamento mostra una tradizionale e comprensibile insofferenza verso il tema della prova scientifica. A ben guardare v'è nelle disposizioni codicistiche una naturale tendenza a trasferire verso il giudice, e l'agone dibattimentale, temi particolarmente complessi nell'acquisizione della prova. In altri termini: in genere, la prova scientifica, per la complessità delle determinazioni richieste esige il concorso di tutte le parti del processo e tende a sottrarsi, per sua natura, a proposizioni unilaterali.

Il progresso scientifico esercita, com'è ovvio, una naturale attrattiva per il processo poiché consegna l'illusione del risultato incontrovertibile e della precisione autottica⁸³.

comunque, non può negarsi che l'aggiornamento delle tecniche scientifiche e il miglioramento progressivo dei coefficienti di affidabilità degli accertamenti peritali siano in grado, non solo di riattivare le investigazioni su casi archiviati, però addirittura di porre in discussione – attraverso il rimedio della revisione – pronunce passate in cosa giudicata.

È un dibattito, quello afferente l'impatto del progresso scientifico e tecnologico sul processo, che resta ancora da esplorare in tutte le sue direzioni e rispetto al quale la giurisprudenza di legittimità si aggira cercando di adeguare le regole processuali che governano l'ammissione, l'acquisizione e la valutazione della prova ad una trama difficile da riannodare secondo i consueti canoni ermeneutici. Entrano,

83 Tribe, *Processo e matematica: precisione e rituale nel procedimento giudiziario*, in AA. VV., *I saperi del giudice. La causalità e il ragionevole dubbio*, a cura di Stella, Milano, 2004, 185.

così, in ambiti di contiguità e di antagonismo regolativo congegni probatori in apparenza destinati a funzioni diverse, però in concreto capaci di convergere verso l'area generica della cd. prova scientifica. In tema di prova testimoniale, il divieto di esprimere apprezzamenti personali, posto in via generale, non vale qualora il testimone sia una persona particolarmente qualificata, che riferisca su fatti caduti sotto la sua diretta percezione sensoriale ed inerenti alla sua abituale e particolare attività, giacché in tal caso l'apprezzamento diventa inscindibile dal fatto. Le questioni tendono, inevitabilmente, ad assumere coefficienti da maggiore complicazione nel caso in cui la prova scientifica costituisca il portato di metodologie d'indagine e di tecniche ricognitive non univocamente ammesse in ambito scientifico⁸⁴. In questo caso compete pur sempre al giudice il compito di validare il metodo di accertamento meno controverso o controvertibile e trascegliere come certi i risultati di quella tecnica, per poi esplicitarli attraverso il proprio argomentato convincimento.

Il giudice, in quanto professionista esperto nell'esercizio del diritto però non di altri campi del sapere, potrebbe trovarsi a prendere decisioni su questioni che non conosce e per le quali l'esperienza e le massime da essa derivate non bastano. L'art. 220 c.p.p., affermando

84 Convenuto, dopo innumerevoli controversie, che la ricorrenza di sequenze determina l'identificazione dell'impronta digitale e la sua esclusiva riconducibilità ad un unico soggetto fisico, il dibattito scientifico in ambito processuale è andato flettendo verso la disamina comparativa delle diverse metodologie di formazione dell'evidenza probatoria. È quanto accade, ad esempio, nel settore della tecnica di individuazione vocale, caratterizzata da una contrapposizione tra i metodi spettrografico e parametrico; o, ancora, nell'ambito della genetica forense, attesa la varietà di protocolli applicativi che disciplinano l'estrazione del profilo del Dna (quali, a titolo esemplificativo, l'elettroforesi, la sequenziazione del Dna, la spettrometria di massa, il *southern blotting*); o, infine, nel settore della *computer forensic*, ove basta riflettere ai differenti *tools* volti all'estrazione del dato informatico dall'elaboratore (*hashing*, *freezing* ecc.).

che «la perizia è ammessa quando occorre svolgere indagini o acquisire dati che richiedono specifiche competenze tecniche, scientifiche o artistiche», prevede che il giudice si avvalga della figura di un perito (nell'ambito del processo penale) o di un consulente tecnico d'ufficio (nell'ambito del processo civile) quando la ricostruzione probatoria dei fatti di reato sia talmente complessa da non rendere sufficienti le «nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza» (art.115, comma 2, c.p.c.).

Secondo i principi generali che regolano il ruolo degli apporti scientifici nei processi, se i criteri e le metodologie sono considerati consolidati, il giudice si limita a verificarne la corretta applicazione, in caso contrario spetta a lui accertarne la validità scientifica. Il giudice deve, quindi, valutare la scientificità di una data indagine come premessa del ragionamento probatorio.

Particolarmente chiarificatrice, al riguardo, è l'esperienza statunitense, scandita da due emblematiche sentenze: la sentenza Frye del 1923 e la sentenza Daubert del 1993.

Nel caso Frye VS United States l'imputato, accusato di omicidio, aveva chiesto di essere sottoposto al test della macchina della verità. Il test avrebbe misurato la veridicità delle affermazioni dell'imputato misurando le variazioni della sua pressione arteriosa nel rispondere alle varie domande. All'epoca nessuno aveva mai richiesto l'utilizzo di un mezzo simile e la Corte d'Appello del District of Columbia si era ritrovata nella situazione di dover valutare l'ammissibilità di uno strumento la cui validità scientifica appariva discutibile. Di fronte a questo genere di incertezza scientifica, i giudici si sentirono in dovere di rivolgersi alla comunità scientifica di riferimento cui spettava il potere di decisione in quanto deve essere

ritenuta valida la scienza che abbia guadagnato l'accettazione generale degli scienziati. Dalla delega agli scienziati era risultata l'inammissibilità del test della macchina della verità perché non sufficientemente accettato. Il punto principale della sentenza Frye è che con essa veniva fissato il criterio, che avrebbe dominato la scena giuridica dei settant'anni successivi, dell'accettazione generale: la prova scientifica ammissibile deve essere ancorata alla generale accettazione da parte della comunità scientifica di riferimento.

Nel 1993, con il caso *Daubert VS Merrel Dow Pharmaceuticals*, la Corte Suprema degli Stati Uniti decide che lo standard Frye circa l'accettazione generale della prova scientifica non è, da solo, sufficiente alla valutazione di una prova scientifica incerta. Il caso *Daubert* riguardava i supposti effetti collaterali sul feto del *Benedectin*, un farmaco contro le nausea in gravidanza prodotto dalla *Merrell Dow Pharmaceuticals*. La *Merrell Dow* aveva portato in aula lavori scientifici, sottoposti a *peer review* e quindi generalmente accettati, in cui dimostrava che non vi erano prove che il loro farmaco causasse malformazioni nel feto. I genitori dei bambini nati malformati, per contestare i dati della *Merrell Dow*, invece, avevano chiesto ai giudici di acquisire anche la testimonianza di altri esperti, in grado di portare evidenze scientifiche contrarie basate su dati non ancora pubblicati, però che reinterpretavano i risultati ottenuti dalla casa farmaceutica. La *Merrell Dow*, sulla base del principio Frye si era opposta all'ammissibilità di quel genere di testimonianza: infatti, le prove, essendo state prodotte con metodologie nuove, non riscontravano, all'epoca, l'accettazione generale della comunità scientifica. La Corte, invece, aggirando il principio Frye, aveva deciso

di applicare la più generale regola 702⁸⁵ relativa ai criteri di ammissione della testimonianza esperta, e si era così espressa a favore dell'ammissibilità di tutti i testimoni con i requisiti enunciati nella regola stessa.

Nella sentenza Daubert, il giudice non si era limitato a ribadire 1) il principio della generale accettazione da parte della comunità scientifica, però posto di fronte all'ammissibilità di una prova nuova un giudice avrebbe anche dovuto valutare criticamente l'affidabilità dei metodi e delle procedure utilizzati dall'esperto. Questa valutazione deve essere condotta tenendo in considerazione anche altri principi quali la possibilità di sottoporre la teoria o tecnica scientifica a verifica empirica, falsificarla e confutarla; l'esistenza di una revisione critica da parte degli esperti del settore; l'indicazione del margine di errore noto o potenziale e il rispetto degli *standards* relativi alla tecnica impiegata. Da quel momento Daubert è diventato il punto di riferimento per la valutazione della prova scientifica⁸⁶.

Con questa sentenza, i giudici, in quanto custodi della legge, hanno ribadito che spetta a loro avere l'ultima parola sulla validità delle conoscenze prese in giudizio. Seppure riconoscano di avere bisogno della scienza per fare luce su questioni particolarmente complesse e per le quali non possiedono gli strumenti necessari a una loro interpretazione, i giudici si riservano il diritto di decidere a chi riconoscere la qualifica di scienziato: saranno gli strumenti processuali stessi a garantire la qualità del risultato e a far inevitabilmente

85 Secondo la regola 702, un testimone esperto deve: presentare fatti e dati sufficienti; fondarsi su principi e metodi affidabili; applicare in modo affidabile i principi e i metodi al caso.

86 Anche quando i criteri di Daubert non dovessero risultare tutti applicabili alla prova in esame (come il *peer review* o le pubblicazioni) spetta ai giudici valutare le metodologie tecnico-scientifiche utilizzate dai testimoni esperti.

emergere la migliore scientificità. Questo percorso, seguito dalla giurisprudenza statunitense, sembra prestarsi a essere descritto come un progressivo avvicinamento al principio del libero convincimento del giudice, e alla figura del giudice come *peritus peritorum* (perito dei periti) vigente nel nostro ordinamento. Infatti, nell'ordinamento italiano, è il giudice a dover prendere la decisione finale sulla colpevolezza o innocenza dell'imputato sulla base del proprio libero convincimento e a emettere una sentenza ed è a lui che spetta anche il compito di valutare l'affidabilità e l'attendibilità delle risorse tecnico-scientifiche utilizzate nel processo.

1.7 La crisi dello scientismo giuridico

Uno dei casi più famosi di acquisizione di una prova scientifica in sede processuale è quello risalente al cd. affaire Dreyfuss. Il capitano dello Stato maggiore francese protagonista della controversa vicenda giudiziaria fu processato e condannato sulla base di quella che, all'epoca in cui si svolsero i fatti, venne ritenuta una evidenza scientifica. Per vero, nel tentativo di stabilire la paternità del celebre documento incriminato, caduto in mano nemica, l'accusa aveva sottoposto ad interrogatorio alcuni testimoni in qualità di esperti calligrafici, i quali avevano concluso in favore dell'appartenenza dello scritto a Dreyfuss sulla base di una serie di precise analogie riscontrate tra i caratteri del documento in esame e quelli della corrispondenza privata del Capitano. La frequenza statistica di tali coincidenze aveva determinato la condanna nonostante i giudici avessero ammesso di non avere compreso la *ratio* sottostante le complesse dimostrazioni matematiche esposte dai testimoni.

Il caso Dreyfus è esemplificativo del rischio che l'aurea di

impenetrabilità – per il profano – che circonda la prova di tipo matematico faccia sì che venga ad essa attribuito in sede processuale un peso che dal punto di vista logico essa non possiede. Tale rischio, a ben vedere, è proprio di qualunque ramo specializzato del sapere. Individua gli anticorpi nei confronti di tale degenerazione cognitiva nelle tecniche del controesame che consentano di confutare le resi di parte avversa, se integrate da una preventiva *discovery* della prova tecnica che consenta alla controparte di valersi dell’assistenza specialistica dei propri esperti.

Il caso Dreyfus può essere assunto a paradigma dei rapporti intercorrenti tra conoscenza scientifica e processo in quanto consente di focalizzare i profili problematici su cui deve soffermarsi la riflessione teorica sul binomio scienza e diritto. Un primo aspetto della interazione tra i due campi del sapere attiene al profilo epistemologico inteso come analisi del metodo impiegato per la formazione della conoscenza, rispettivamente, scientifica e giudiziaria.

In sede di prima approssimazione, si può osservare che, ai nostri fini, l’approccio di stampo comparativo è fecondo in quanto il confronto tra il metodo del giudice e quello dello scienziato consente di individuare un’area di intersezione tra i due modelli di ragionamento, pur residuando margini di specificità peculiari propri sia dell’esperienza giuridica sia delle teorie scientifiche.

Il raffronto tra i metodi di accertamento che caratterizzano, rispettivamente, la ricostruzione del fatto di reato, l’attività dello storico e la formulazione delle leggi scientifiche è ormai un leitmotiv dell’epistemologia che consente di rimarcare, tramite l’approccio comparativo, le caratteristiche comuni e gli aspetti di differenza dei rispettivi campi di indagine. In particolare, l’itinerario del giudice,

come quello dello storico, è caratterizzato dalla retrospezione, però, a differenza sia dello storico sia dello scienziato, è vincolato da regole legali. A ciò si aggiunga, in punto di differenze con l'attività dello scienziato che pure è accostabile a quella del giudice sotto il profilo del metodo di accertamento, che il fatto di reato non è riproducibile né il risultato del suo accertamento può fare capo a un non liquet.

Il problema, quindi, è verificare come può il giudice, nel suo ruolo di *peritus peritorum*, controllare realmente l'attività di un esperto che impiega metodologie e conoscenze che non fanno parte del suo ambito di studio.

Proprio qui si trova il drammatico paradosso della «prova scientifica» che consiste nella necessità, stabilita dalla legge, di un controllo critico da parte del giudice, su di una materia, che egli, per stessa definizione normativa non conosce. In queste circostanze è più che mai evidente che un *gap* di conoscenza, che spinge il giudice ad affidarsi alla consulenza di un esperto su una materia che lui non padroneggia, si può tradurre, nonostante i criteri della sentenza Daubert, in una asimmetria di potere in cui la bilancia continua a pendere a favore dell'esperto. Un esperto che, se nominato dal giudice, deve giurare di «bene fedelmente adempiere le funzioni affidategli al solo scopo di far conoscere ai giudici la verità» (art 193 c.p.c.), però che nonostante questo non può dare effettiva garanzia di indipendenza rispetto al potere politico ed economico e la cui attività può essere condizionata da fattori esterni o da interessi e valori personali, soprattutto quando incaricato dalle parti. Da qui è particolarmente sentita la necessità di un' «etica condivisa dell'esperto», che serva come barriera a qualsiasi manipolazione, deformazione, omissione e contaminazione in quanto dall'esito di un

accertamento tecnico o di una perizia dipende sempre più l'esito del giudizio⁸⁷.

Occorre tenere presente, almeno in prima battuta, la particolarità e la non riproducibilità del fatto giuridico a fronte della ripetibilità dell'esperimento scientifico, sia a fronte ai limiti dell'accertamento, che si pone in termini di necessità in sede processuale, data la

87 In questi ultimi anni, con il dilagare delle neuroscienze, il problema legato al potere dell'esperto e alla capacità del giudice di vagliare criticamente sulle prove portate a giudizio si fa più che mai sentire. In Italia le neuroscienze, accanto alla genetica comportamentale, hanno fatto il loro trionfale ingresso in tribunale con la sentenza emessa dal tribunale di Como nel maggio 2011. In questo caso, una donna di 28 anni, è stata formalmente accusata per l'omicidio della sorella e il tentato omicidio della madre. Provat, oltre ogni ragionevole dubbio i reati contestati, il giudice per le indagini preliminari del tribunale di Como ha dichiarato l'imputata parzialmente capace di intendere e di volere, riducendo la pena da 30 a 20 anni di carcere, di cui almeno 3 da trascorrere presso un istituto di ricovero e cura. In questa sentenza il giudice invece di assecondare il parere del perito da lui stesso nominato, che riteneva l'imputata pienamente capace di intendere e di volere, ha accolto le conclusioni del consulente della difesa che aveva proposto il parziale vizio di mente dovuto alla presenza di «pseudologia fantastica, disturbo dissociativo della personalità e grave deficit di intelligenza sociale». Accanto alle classiche indagini psichiatriche (nove colloqui, una scala per la sociopatia e alcuni test proiettivi tra cui il Rorschach), e neuropsicologiche (Iowa Gambling Test, test di Hayling,) utilizzate in casi come questo; l'imputata è stata sottoposta anche a due test per valutare la presenza di determinate informazioni nella sua memoria (IAT- Implicit Association Test e TARA – Time Antagonistic Response Alethiometer), a una analisi neuroscientifica (elettroencefalogramma -EEG-, risonanza magnetica -MRI- e morfometria basata sui voxel -VBM-) e, infine, a una valutazione genetica (per valutare la presenza di alleli sfavorevoli che avrebbero favorito l'insorgenza di comportamenti aggressivi). Nella sentenza, nonostante i risultati delle indagini psichiatriche e neuropsicologiche sarebbero bastati, da soli, a giustificare la decisione circa la parziale incapacità di intendere e di volere, il giudice focalizza la sua attenzione sui risultati allo IAT e al TARA, su quelli ottenuti con l'imaging funzionale e su quelli dell'analisi genetica, considerandoli come procedure più obiettive rispetto a quelle psichiatriche e neuropsicologiche. Il giudice, in sostanza, ha ritenuto come più affidabili proprio quelle procedure che agli occhi esperti degli scienziati sono apparse come le più controverse: o perché non ancora validate per l'uso forense come lo IAT e il TARA; o perché non erano sufficientemente chiari i criteri utilizzati per la formazione del gruppo di controllo nelle indagini neuroscientifiche; o ancora, perché la presenza di tre alleli a bassa efficienza del gene che codifica per l'enzima MAOA, meglio noto al grande pubblico

indefettibilità della decisione anche in caso di dubbio e l' idoneità della stessa al passaggio in giudicato⁸⁸, e, all'opposto, in termini di contingenza in sede scientifica, laddove ogni teoria esplicativa di un fenomeno può arrestarsi di fronte alla constatazione della insuperabilità del dubbio allo stato dell'arte. Tali rilievi, d'altro lato, non legittimano l'accoglimento della concezione, ormai superata, dei rapporti tra scienza e diritto come scambio a distanza tra entità incommensurabili.

Per contro, analogie rimarchevoli possono essere riscontrate, anzitutto, sul piano della analisi del modello di ragionamento proprio, rispettivamente, delle scienze empiriche e delle scienze giuridiche. Invero, dal raffronto tra gli archetipi del ragionamento logico impiegati in ambito scientifico e giudiziario è consentito individuare un paradigma epistemologico comune rappresentato dalla sequenza «problema-teoria-critica».

Nell'ambito dell'epistemologia post-positivista si sviluppa la tendenza ad affrontare i problemi della conoscenza scientifica secondo il modello di ragionamento per *trial and error* proprio della scienza giuridica.

come «il gene dell'aggressività», può avere senso solo se si tiene conto anche dell'influenza di un particolare ambiente e della sua interferenza con il patrimonio genetico nella manifestazione del comportamento aggressivo.

- 88 Sui limiti del giudicato, può essere utile richiamare in generale, G.A. Micheli, Corso di diritto processuale civile, Milano, 1959, pag. 293; A.D. Giannini, Circa i limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria, in Giur. compl. Cass. civ., 1944, pag. 13; C. Magnani, Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria, in Dir. prat. trib., 1962, II, pag. 432; F. Tesauero, Profili sistematici del processo tributario, Padova, 1980, pag. 185; id., Profili del giudicato tributario, in Boll. trib., 2008, pag. 869; id., Manuale del processo tributario, Torino, 2009, pag. 209; C. Glendi, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, pag. 583; id., Giudicato, IV) diritto tributario, in Enc. giur. Treccani, agg., Roma, 2004; P. Russo, Giudicato, IV) diritto tributario, in Enc. giur. Treccani, vol. XV, Roma, 1989; id., Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, pag. 301.

In estrema sintesi, si può osservare che, come il percorso che porta alla formulazione e alla convalida di una teoria scientifica si snoda in una serie di passaggi inferenziali di stampo abduttivo, induttivo e deduttivo che culminano nelle fasi progressive della formulazione di un'ipotesi e della verifica della medesima in funzione del consolidamento della teoria scientifica, così anche il penale segue un *iter* che, assunta una ipotesi di spiegazione a fronte di un problema di fatto giunge al risultato finale che si pone in termini di convalida o negazione dell'ipotesi ricostruttiva ed esplicativa del fatto – ovvero, la decisione definitiva sul punto contenuta in sentenza al termine dell'istruzione probatoria.

Il problema, in ambedue i casi, è rappresentato dalla verifica dell'ipotesi di partenza.

A tale proposito, le teorie epistemologiche sono concordi nell'indicare il metodo più idoneo al fine del consolidamento di una teoria in quello della verifica e falsificazione dell'ipotesi di partenza mediante la critica degli argomenti a favore e la prospettazione di teorie alternative a quella formulata nell'ipotesi iniziale. Connaturato alla stessa idea di progresso scientifico, la scelta di campo in favore di un determinato metodo di conoscenza basato sulla verifica e falsificazione delle teorie esplicative dei fenomeni si rivela cruciale in quanto sottende la consapevolezza che nei processi di formazione del sapere si instaura una relazione biunivoca tra metodo e risultato, cosicché la qualità della conoscenza non può andare disgiunta, ed anzi si pone in termini di stretta interdipendenza e condizionamento dal modello di ragionamento prescelto. La ricostruzione diacronica del comune *iter* caratterizzante il metodo epistemologico scientifico e giudiziario consente di

distinguere i due contesti cd. «di ricerca» e «di giustificazione» assumendo come linea di demarcazione la formulazione dell'ipotesi, rispettivamente, scientifica e accusatoria.

Nella dimensione del processo penale, tale distinguo pare adattarsi pedissequamente alla struttura del processo accusatorio, in quanto caratterizzato dalla separazione tra la fase procedimentale in senso stretto, finalizzata alla ricostruzione del fatto e alla formulazione dell'ipotesi accusatoria cristallizzata nel capo di imputazione, e la fase propriamente processuale, sede precipua della verifica e falsificazione del teorema accusatorio attraverso una attività di istruzione probatoria minuziosamente regolata dalla legge.

Per un verso, l'opportunità di una netta differenziazione tra i due contesti nel settore processuale penale si giustifica per l'impiego di regole differenti sia sul piano logico, attinente alla struttura del ragionamento inferenziale percorso dal giudice, sia sul piano processuale, con riferimento al pedigree degli elementi di conoscenza adottati per giustificare la decisione.

Per altro verso, la scelta di operare una separazione tra le due fasi processuali è funzionale alla consacrazione del principio del contraddittorio nella formazione della prova, che si conferma metodo epistemologico d'elezione nell'accertamento dei fatti processuali stante l'idoneità della sua struttura – informata alla partecipazione su un piano di parità di entrambe le parti portatrici di apporti conoscitivi a sostegno di tesi contrapposte – a realizzare il metodo scientifico di verifica e falsificazione del teorema accusatorio formulato in imputazione.

Tale duplice rilievo consente di introdurre un ulteriore punto di contatto tra il campo scientifico e l'esperienza giudiziaria concernente

la struttura logica degli strumenti e dei metodi propri della scienza impiegati ai fini della ricostruzione e della rappresentazione delle ipotesi processuali.

La messa a fuoco della nozione di prova scientifica, al fine di definirne gli elementi di specificità in relazione al concetto di prova giuridica in senso ampio, presuppone in via preliminare la disamina dei significati che si riconducono alla nozione generale di prova, al fine di verificare a quali di essi possa utilmente ricondursi il predicato della scientificità. In teoria generale del diritto è ormai risalente la definizione di prova come processo di fissazione del fatto al fine di rimarcare la sua attinenza al procedimento di ricostruzione del fatto storico e la sua estraneità al tema della qualificazione giuridica. In tale prospettiva, la prova assume, ulteriormente, il significato logico-dimostrativo di un concetto di relazione tra entità probanda (cd. oggetto di prova) ed entità probante (cd. elemento di prova), con l'indispensabile precisazione che i termini finali di questa relazione sono dati dalle proposizioni linguistiche descrittive in cui si compendia rispettivamente il risultato dell'esperimento probatorio e la descrizione del fatto empirico oggetto di prova.

Le considerazioni appena svolte consentono di isolare i diversi significati sottesi alla nozione in oggetto.

Ebbene, assumendo la definizione di prova scientifica come impiego di principi scientifici (cd. prova scientifica in senso stretto) o di mezzi tecnologici utili alla ricostruzione del fatto (cd. prova tecnologica o informatica), si pone appunto il problema della individuazione della componente di prova cui riferire il predicato di scientificità, o, in altri termini, di verificare su quale di esse insiste l'utilizzo di principi e apparecchiature scientifiche. Tale questione

esegetica ha alimentato un dibattito dottrinale al cui interno militano due contrastanti indirizzi. In un primo filone si iscrivono quanti pongono le premesse del proprio ragionamento nella neutralità sia del mezzo di prova sia del procedimento probatorio in senso ampio e mettono in luce la diversità di piani su cui si collocano, da un lato, il singolo mezzo di prova inteso come entità giuridica e, dall'altro, il principio scientifico o lo strumento tecnico che ne diviene parte integrante, senza perdere la sua qualità di entità extragiuridica.

Tale ricostruzione è avversata da coloro che, per contro, ritengono di potere conferire la patente di scientificità al mezzo di prova che ospiti al suo interno una procedura scientifica ai fini della ricostruzione del fatto, e per ciò solo, con la conseguenza che esso trarrebbe le sue fonti dal settore scientifico di appartenenza del principio o del metodo scientifico applicato.

Questa chiave di lettura sortirebbe, ulteriormente, l'effetto di legittimare senz'altro l'inclusione di ogni prova scientifica nel novero delle prove atipiche⁸⁹ sulla base della considerazione che lo statuto epistemologico della conoscenza scientifica sarebbe ricavabile dal sistema extralegale di riferimento, assumendo l'esperto – consulente o perito – unicamente il ruolo di condurre le operazioni di ricostruzione del fatto seguendo il metodo scientifico adottato e controllarne la correttezza.

Ed invero, tale interpretazione si presta ad un'obiezione che può essere illustrata mediante un'esposizione analitica dei profili pratico-operativi del metodo sotteso all'acquisizione della prova scientifica

89 In generale, su prove atipiche e argomenti di prova, v. Taruffo, *Prova* (in generale), in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Civ., Torino, 1997, XVI, pagg. 20 e seguenti e 25 e seguenti; PATTI, *Prova*. I) *Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1991, XXV, pagg. 3 e seguenti e 8 e seguenti.

nel processo.

Si profila, in buona sostanza, una situazione analoga a quella che si riscontra in tema di accertamento del nesso causale, in cui la relazione tra condotta ed evento viene fondata su una legge scientifica di copertura. Sia sul piano processuale sia sul piano sostanziale, pertanto, si ricorre ad una operazione di eterointegrazione in cui il rinvio ad una regola tratta dalla scienza rende imprescindibile il ricorso al contributo dell'esperto. In entrambi i casi, questo avviene nella cornice dei mezzi di prova tipici della perizia e della consulenza tecnica, i quali conservano la loro «neutralità epistemologica» pure se assumono la funzione di apprestare al giudice le cognizioni tecniche necessarie tanto alla ricostruzione di un elemento della fattispecie penale quanto alla valutazione di dati già acquisiti al processo⁹⁰.

La rigorosità della prova vuole essere raggiunta nel processo

90 La conclusione non cambia ove di prenda in esame l'ipotesi della cosiddetta computer *forensics*. Tale locuzione attende a due diverse modalità ricostruttive del fatto, la prima delle quali (cosiddetta computer *generated-evidence*) postula l'impiego dello strumento informatico ai fini dimostrativi attraverso l'implementazione di simulazioni riprodottrici della fattispecie sostanziale, mentre la seconda (cosiddetta computer *derived-evidence*) fa riferimento alla digitalizzazione del dato probatorio. In entrambi i casi, lo strumento del computer è utilizzato per ricostruire un avvenimento mediante produzioni di immagini oppure è finalizzato all'analisi di dati digitali ricavati attraverso la soluzione di sistemi di equazioni matematiche contenute nel software. Anche in tale ipotesi, l'impiego della tecnologia informatica non comporta la creazione di un nuovo mezzo di prova scientifico, in quanto il metodo tecnologico declinato nella forma della computer *generated-evidence* viene utilizzato all'interno della cornice tipica di una prova costituenda quale l'esperimento giudiziale, mentre, nella forma della computer *derived-evidence* esso costituisce il supporto di una prova documentale. In entrambi i casi, pertanto, è necessario differenziare i piani su cui si collocano, da un lato, i mezzi di prova che convogliano i dati scientifici all'interno del processo penale, e, dall'altro lato, gli strumenti utilizzati per la elaborazione del principio scientifico e delle strumentazioni tecnologiche, i quali si pongono, rispetto ai primi, alla stregua di elementi eterointegratori delle fattispecie processuali. Posta tale distinzione, non v'è dubbio che il predicato di scientificità vada riferito allo strumento utilizzato all'interno del mezzo di prova, il quale funge da mero veicolo di conoscenze scientifiche o mezzi tecnologici.

attraverso la precisione rituale dei suoi meccanismi procedurali.

Il ritualismo giudiziario comunque non è di per se stesso sufficiente al superamento del dubbio quando questo occorre sicché il processo ed il giudice del processo devono trovare *aliunde* una spiegazione della prova. Normalmente assume i connotati della causalità.

Quindi, da un lato la causalità e dall'altro il ritualismo tendono quantomeno ad allontanare lo sguardo e l'attenzione dello spettatore del processo dalla valutazione della prova che viene effettuata dal giudice. Tendono, cioè, a distrarre lo spettatore dalla vicenda valutativa che pure rimane nascosta.

In altri termini è mostrata la fase della formazione della prova, mentre per quanto pubblico possa essere il processo, resta segreta la fase della valutazione o della formazione del convincimento (il che è particolarmente evidente nelle ipotesi in cui – come è il caso del processo tributario – la decisione (fase di valutazione della prova) è presa da un collegio (meccanismo che permetterebbe l'ostentazione del ragionamento, più difficile per il caso del giudice singolo) però nel segreto della camera di consiglio. Occorre meglio soffermarsi sulla ragione di tale atteggiamento.

Il processo, che pure tende ad applicare pedissequamente le regole della matematica nella sua precisione rituale, diverge al momento della valutazione della prova.

Per meglio intendere, mentre il processo tende ad essere per quanto possibile orale, la valutazione della prova diviene scritta. Essa si svolge essenzialmente nella motivazione della sentenza.

In questa sede, poi, il giudice può assurgere a due figure diverse: può diventare uno storico o trasformarsi in scienziato.

Procedendo in estrema sintesi, sotto il primo profilo il giudice storico tende a sottovalutare la portata inferenziale della singola prova, verso la ricostruzione d'insieme, verso cioè la logicità del sistema complessivo.

Il giudice scienziato si disinteressa del teorema complessivo e tende ad affidarsi maggiormente al risultato della singola prova, mostrando ancor di più mancato interessamento nei confronti di quella che potrebbe presentarsi come una incongruità complessiva dei risultati.

Occorre sottolineare a tale riguardo che la prova processuale ha sue regole. Queste sono anche logiche e forse prima logiche che giuridiche, comunque vengono applicate in quanto giuridiche e secondo le loro giuridiche regole.

Ciò vuol dire che il giudice valuta le prove secondo le regole giuridiche, rientrando nel ritualismo processuale di cui innanzi, che pure potrebbe essere il corpo della soluzione matematica ai problemi della prova, però non necessariamente trova esatta corrispondenza scientifica.

A tanto deve aggiungersi che lo svolgimento logico della prova, della sua valutazione e della motivazione delle scelte dei risultati probatori, avviene in un contesto processuale e tutto deve essere inteso processualmente.

In altri termini, di fronte all'eventualità di dover decidere «secondo scienza», il giudice non opera una remissione a quest'ultima, declinando la propria giurisdizione. La scienza rientra nella giurisdizione incidentale del giudice.

In questo senso, la prova è giuridica, ovvero la prova giuridica trova preminenza nel processo rispetto a quella storica ed a quella

scientifica. La prova giuridica potrebbe comunque mancare ossia potrebbe accadere che il processo sia deciso da una prova storica o scientifica senza che questa subisca gli adattamenti necessari per essere assunta come giuridica. In altri termini, potrebbe una prova scientifica o prova storica essere assunta per come si presenta nei rispettivi «ordinamenti» storico o scientifico e trovare contezza nella decisione in modo che sia ancora riconoscibile come prova storica o scientifica.

Tutte e tre le modalità (storica, scientifica e giuridica) hanno ragione di essere solo se risultano al momento del processo. Così le prove diventano prove processuali.

E la prova è processuale.

La prova, a volte, porta al contrario. Le scienze, al loro inizio, sono per lo più legate a qualche falsa convinzione, che dà loro un valore fittizio. L'astronomia era legata all'astrologia, la chimica all'alchimia. Alla matematica era connesso un più raffinato tipo di errore. La conoscenza matematica appariva sicura, esatta ed applicabile al mondo reale; per di più proveniva dal puro pensiero, senza bisogno dell'osservazione sperimentale. Di conseguenza si pensò che costituisse un ideale per il quale la quotidiana conoscenza empirica non era sufficiente. Si suppose, sulla base della matematica, che il pensiero fosse superiore al senso, l'intuizione all'osservazione. Se il mondo dei sensi non coincide con la matematica, tanto peggio per il mondo dei sensi. Per varie vie si cercarono metodi per avvicinarsi all'ideale matematico e i suggerimenti che ne risultarono dettero origine a gran parte degli errori della metafisica e della teoria della conoscenza. Questa forma di filosofia comincia con Pitagora. Pitagora, come si sa, diceva che «tutto è numero». Questa

affermazione, interpretata in maniera moderna, è un'assurdità dal punto di vista logico, ma ciò che egli intendeva non era proprio un'assurdità. Scopri l'importanza dei numeri nella musica, e la relazione che stabilì tra musica ed aritmetica sopravvive nei termini matematici «media armonica» e «progressione armonica». Immaginò i numeri come figure, così come appaiono sui dadi o sulle carte da gioco. Parliamo ancora oggi dei quadrati e dei cubi dei numeri, termini che dobbiamo a lui. Parlava anche di numeri rettangolari, numeri triangolari, numeri piramidali e così via. Questi corrispondevano al numero dei sassolini (o, come diremmo più naturalmente, delle pallottoline) necessari per disegnare le figure in questione. Probabilmente pensava che il mondo fosse formato di atomi e che i corpi fossero costituiti da molecole composte di atomi disposti in vari modi. In questa maniera sperava di porre l'aritmetica a fondamento sia della fisica sia dell'estetica. La maggiore scoperta di Pitagora, o dei suoi primi discepoli, fu l'enunciato riguardante i triangoli rettangoli, secondo il quale la somma dei quadrati costruiti sui lati adiacenti all'angolo retto è equivalente al quadrato costruito sull'altro lato, l'ipotenusa⁹¹.

Singolare è l'aspetto legato allo svolgimento del problema probatorio.

Si è già avuto modo di evidenziare che l'assunzione della prova è pubblico, mentre la valutazione è segreta. Occorre ora ulteriormente aggiungere che la valutazione della prova non viene esplicitata (del

91 Gli Egiziani sapevano già che un triangolo con lati 3, 4, 5 ha un angolo retto, ma, a quanto pare, i Greci osservarono per primi che $3^2 + 4^2 = 5^2$ e seguendo questa indicazione scoprirono l'enunciato generale. Sfortunatamente per Pitagora, il suo teorema portò subito alla scoperta degli incommensurabili, che sembravano distruggere tutta la sua filosofia.

tutto o in termini «matematici» o logici) però trova nella sentenza il luogo della sua giustificazione.

D'altro canto è la stessa cadenza temporale che impone quanto sopra. Il giudice infatti prima decide e solo dopo stende le «motivazioni», che sono appunto le giustificazioni della presa decisione, non il contrario.

Si assume quindi che il giudice decida sull'impulso psicologico che (al massimo) le prove possano aver generato. Impulso psicologico che può ben essere stato determinato da argomenti non strettamente probatori (prova storica o prova scientifica), però logici (*id est*, nel senso di prova logica-sistematica) ovvero ancora giuridici (ovvero, di logica-giuridica).

Se si volesse decidere secondo prove, queste andrebbero stese, concatenate, giustapposte, confrontate e, infine, se ne dovrebbe accettare il verdetto, non conosciuto a priori.

Tale procedimento lascerebbe tuttavia ampio margine d'azione alla valutazione da operarsi da parte del giudice e sulla singola prova e sul complesso delle stesse.

A tanto non si ritiene di dover addivenire. Si ritiene cioè che il giudice debba sentenziare secondo il proprio convincimento e, a posteriori, giustificarlo nei passaggi logici essenziali che devono rispondere ai canoni aristotelici della non contraddittorietà⁹².

Il diritto tributario non fa eccezione rispetto agli altri settori del diritto in ordine all'onere della prova. I fatti tributari posti a fondamento delle rispettive pretese vanno provati. Di tanto se ne

92 Violazione e falsa applicazione del diritto: regole del rito e della valutazione; omissione dell'esame di un fatto decisivo: poeriorità della prova pretermessa (prima al punto 5 l'art. 360 disponeva l'impugnabilità per omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione su un punto decisivo, espressione più chiaramente aristotelica).

conviene sia allorquando si tratti di evidenziare le questioni a favore del contribuente che quando le stesse invece vengano richiamate dalla amministrazione.

Le posizioni di fonte alla prova nella fattispecie tributaria non dovrebbero divergere da quelle ordinarie. Gli stessi termini dovrebbero informare tanto i rapporti tra privati tanto quelli giudiziali tra contribuente ed Amministrazione. Però la semplice pronuncia della precedente asserzione è in grado di far rilevare ai più addentro alla materia le insidie insite nella stessa. I rapporti tra i privati si assumono paritetici ab origine. Non allo stesso modo si può pensare per quelli intercorrenti tra Amministrazione e contribuente. In tali ipotesi, infatti, questi sono piuttosto improntati alla differenziazione «funzionale» che coinvolge il contribuente e l'Ente impositore. Preferirei «funzionale» ad «ontologica», perché sarebbe tuttavia preferibile soffermarsi sulla funzione in concreto esercitata nel rapporto tributario dalle due distinte parti (una che contribuisce e l'altra che impone) rispetto alla ricerca di una natura preconcepita ed assiomatica.

Ad ogni buon conto, ne risulta che l'Ente impositore (ora non più semplicemente «Amministrazione») ed il contribuente devono assolvere a distinte e opposte funzioni. e la prova segue i rispettivi status. Però non fino a tutto il processo. Di fronte al Giudice non vale la funzione svolta, che – al più – può assumere un connotato statistico sull'estrinsecarsi del comportamento delle parti assunto nei singoli processi, sì che gli stessi ne divengano fattispecie archetipe⁹³.

Salvo poi verificare che, se è vero che le norme sostanziali si

93 Il metodo probatorio o la singola prova può essere utilizzata se è sufficiente a provare l'esistenza di Dio. Quindi se la logica che è sottesa alla costruzione degli studi di settore riesce a provare Dio allora tale prova può essere assunta come tale in giudizio.

focalizzano sulla tecnicizzazione dei singoli mezzi di prova, è altrettanto vero che questo unicamente distoglie l'interesse dell'interprete dal ragionamento che pure deve essere fatto dal giudicante al fine di valutare la prova e di ritenere o meno provata una certa cosa. Però non può escluderlo.

Il giudice, insomma, fa ragionamenti e questi usano solamente le «prove» formate. Come se fossero fatti, ognuno dei quali non sufficiente a provare se non attraverso il ragionamento. Declinandole perché scientifiche e quindi *aliunde* provate, senza dominarne le cause. Il giudice viene quindi eterodeterminato e la giustizia prosumata perché dedotta direttamente dalla scienza, ambito nel quale si assume non potersi dare adito al giudizio; piuttosto che ritenere – al contrario – che la scienza (in quanto conoscenza e ricerca e studio) rientra nella giurisdizione incidentale del giudice, il quale non può sottrarsi alle proprie sensazioni ed inclinazioni per parlare – non più la legge – ma la scienza, attraverso il mero argomentare. Se così fosse, allora sarebbe il ragionamento a provare e la prova diverrebbe una scusa giuridica⁹⁴.

94 Noi usiamo le singole prove ottenute come «oggetti». La prova unicamente è riconoscere quell'oggetto come se stesso (telefono è telefono; pianoforte è pianoforte). I collegamenti tra queste prove sono dati dal ragionamento che non è probatorio. Non ci possiamo rendere conto del meccanismo che noi stessi utilizziamo perché esso è insito nel linguaggio nostro proprio. È importante leggere il Tao in cinese: 800 pittogrammi ripetuti fino a fare un disegno complessivo di 5000 pittogrammi. Senza proposizioni, declinazioni, articoli, coniugazioni ecc. Solo parole assolute. Anzi disegni o suoni assoluti. In modo icastico, surreale, suggestivo, immaginifico. Dove ognuno può trovare ciò che vuole. La prova è ognuno di quei pittogrammi. Il ragionamento è la sua traduzione in italiano.

2. La rappresentazione degli imponibili nel procedimento tributario

Nulla esiste. Se anche qualche cosa esistesse, non sarebbe conoscibile. Se poi anche esistesse e fosse conoscibile, non sarebbe comunicabile.

Gorgia da Lentini, *Del non-essere o della natura*

2.1 L'accertamento tributario analitico

Dando credito alle formule matematiche, la rappresentazione degli imponibili non apparirebbe problematica. Sollevando il primo velo intorno alla rappresentazione economica della impresa ci si accorge immediatamente, invece, che essa altro non è che la descrizione «raccontata» e «narrata» della impresa medesima e del suo atteggiarsi in termini «economici», effettuata mediante l'uso di numeri (accanto ai propri descrittori) piuttosto che «a parole».

Sembrerebbe, in prima approssimazione, ritornare nuovamente al Tao che ha chiuso il capitolo precedente.

A questo è possibile adesso aggiungere qualcosa: la prova, pur senza dover scomodare il concetto di oralità (nel processo), ha certamente bisogno di «materialità». La prova è sempre, grossomodo, un oggetto e, se non è immediatamente tale, lo diventa attraverso la rappresentazione che dell'esperimento viene effettuata. La prova, quindi, viene «incartata» nell'accertamento (del fatto, *in primis*), e questo viene nuovamente «raccontato» o «narrato» a parole.

Nella maggior parte dei casi la dichiarazione, da sola, dovrebbe esaurire la fattispecie impositiva (accertamento e liquidazione dei tributi). Essa, tuttavia, non esclude che vi siano o possano esservi

controlli successivi da parte della Amministrazione.

Alcuni controlli vengono effettuati automaticamente sulla dichiarazione stessa (liquidazione), altri prevedono un esame di sussistenza formale della documentazione collaterale alla dichiarazione medesima (controllo formale).

Più oltre è possibile che le dichiarazioni rese (o non rese) siano sottoposte ad un più approfondito vaglio. Questa è la attività latamente indicata come accertamento⁹⁵.

Con il termine accertamento s'intende quell'attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria al fine di determinare gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria⁹⁶.

95 Il processo evolutivo che ha attraversato l'accertamento tributario si leggono in Fantozzi, Accertamento tributario, in Enc. giur. Treccani, Vol. I, Roma, 1988. Per una più ampia analisi del passaggio dallo schema della cosiddetta "denuncia verificata" a quello dei controlli "a campione" o "selettivi", cfr. L. Perrone, Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1982, I, pag. 79; Fantozzi, I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1982, I, pag. 216; La Rosa, Accertamento tributario, in Digesto, Disc. priv., Sez. comm., Vol. I, Utet, Torino, 1987, pag. 1; Nuzzo, Modelli ricostruttivi della forma del tributo, Cedam, Padova, 1987, passim. Sulle problematiche connesse al passaggio da forme di applicazione del tributo basate sull'impulso d'ufficio a quelle, ormai prevalenti, caratterizzate dall'iniziativa del privato nell'intero procedimento di attuazione della norma tributaria, cfr. Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva), Cedam, Padova, 1990, cit., passim, nonché Basciu-Nuzzo, Autoliquidazione del tributo, in Enc. giur., Vol. IV, Treccani, Roma, 1988), passim. Per una analisi più risalente, Basciu, Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria (spunti critici e ricostruttivi), Jovene, Napoli, 1966, pagg. 108 e seguenti.

96 Inizialmente, il procedimento di imposizione era considerato lo strumento apprestato dall'ordinamento giuridico per collegare tra loro situazioni giuridiche soggettive di contenuto non corrispondente, come l'obbligo tributario e il potere di imposizione, in vista della realizzazione dell'effetto giuridico finale: l'acquisizione da parte della Finanza di determinate prestazioni pecuniarie a titolo di imposta o di sanzione. Cfr. Maffezzoni, Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata, Morano, Napoli, 1965, pagg. 69 e seguenti, dalle cui prospettazioni il Micheli prese le mosse. Si vedano, in tal senso, i richiami contenuti nel suo Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1974, pagg. 620 e seguenti, nonché in Opere minori di diritto

L'accertamento tributario, quindi, è diretto al recupero dei tributi⁹⁷ evasi ed all'applicazione delle sanzioni conseguenti alle violazioni degli obblighi fiscali.

La prima fase del procedimento di accertamento tributario è quella in cui si verifica l'evento da cui dipende la nascita dell'obbligazione tributaria, ossia la fattispecie imponibile⁹⁸.

La fattispecie imponibile rappresenta, nell'ambito della fattispecie giuridica tributaria, il momento fondamentale da cui

tributario, Milano, 1982, Vol. II, pagg. 142 e seguenti, ed ivi, su questo punto, pag. 148. Analogie con questa impostazione possono essere riscontrate negli studi sviluppati nella stessa epoca da Virga, *Il provvedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 227, ad avviso del quale il procedimento amministrativo consiste nella successione di una pluralità di atti, aventi diversa natura e funzione, compiuti da più soggetti o organi, ma rivolti, nonostante la loro eterogeneità e la loro relativa autonomia, al conseguimento di uno stesso fine e cioè alla produzione degli effetti propri di una determinata fattispecie.

97 Il tributo genera un rapporto giuridico pubblico, costituito dai seguenti elementi: la fonte, che è la legge; il presupposto, che è l'evento da cui dipende il sorgere dell'obbligazione tributaria (*l'an debeatur*); l'oggetto, che è la cosa, l'atto o il fatto in relazione al quale il tributo viene applicato, in altri termini la ricchezza nelle sue varie manifestazioni (patrimonio, reddito, eccetera); la base imponibile, che è l'ammontare su cui si applica l'aliquota per il calcolo del tributo (*quantum debeatur*); l'aliquota, che è la misura percentuale di prelievo da applicare al singolo caso concreto; il contenuto, che è l'insieme degli obblighi di natura formale, sostanziale, di fare, di non fare; il soggetto attivo, che è l'ente pubblico che si identifica con l'Amministrazione finanziaria intesa in senso stretto; il soggetto passivo, che è il contribuente.

98 La dottrina attribuisce a tale evento varie denominazioni: fattispecie imponibile, fatto imponibile, fatto generatore, situazione base, presupposto. L'espressione «presupposto dell'imposta» viene utilizzata dal legislatore del testo unico delle imposte sui redditi, mentre quella di «oggetto dell'imposta»», viene adoperata nell'ambito delle norme che disciplinano le imposte indirette. Il presupposto del tributo va distinto dall'oggetto, in quanto il primo è un concetto giuridico, mentre il secondo è un termine economico. Inoltre, mentre il presupposto rappresenta l'elemento oggettivo della fattispecie tributaria, e quindi l'elemento fondamentale del procedimento di accertamento tributario, l'oggetto del tributo, avendo natura esclusivamente economica non fa parte degli elementi della fattispecie giuridica tributaria. Pertanto, al fine di superare le differenze etimologiche e sostanziali, relative alle differenti terminologie utilizzate dal legislatore nell'ambito delle imposte dirette ed indirette, si è ritenuto che l'espressione più correttamente adoperabile sia quella di «fattispecie imponibile»».

derivano un insieme di obblighi collaterali e prodromici rispetto a quello finale che consiste nel pagamento del tributo, o nel diritto di credito, o nel diritto di rimborso per il periodo d'imposta considerato.

La seconda fase del procedimento di accertamento tributario si realizza con la presentazione della dichiarazione tributaria⁹⁹.

La fase successiva a quella della presentazione della dichiarazione è la cosiddetta fase istruttoria che si realizza mediante l'insieme delle attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria allo scopo di verificare la veridicità dei dati esposti nella dichiarazione del contribuente e rappresenta un aspetto prodromico rispetto all'emissione di avvisi di accertamento.

Solo successivamente ed eventualmente si perviene alla fase di controllo sostanziale che può terminare con l'emissione dell'accertamento secondo le forme ed i metodi propri¹⁰⁰.

99 L'art. 1, comma 1, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, recante le norme fondamentali in materia di accertamento delle imposte sui redditi, stabilisce che «Ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ... devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi».

100 La riforma tributaria degli anni 1971/1973, oltre ad introdurre l'obbligo della tenuta delle scritture contabili per esercenti attività d'impresa, ovvero attività artistico-professionali, ha delineato quelle che sono le due forme tradizionali di accertamento, ossia quella analitica e quella sintetica. Le espressioni accertamento induttivo, o deduttivo riguardano invece il metodo o il ragionamento attraverso il quale si giunge alla determinazione del reddito. In effetti, la riforma tributaria ha determinato il passaggio da una normativa che non prevedeva particolari obblighi contabili, se non per le società tassabili in base al bilancio, ad una caratterizzata dall'estensione generalizzata degli obblighi contabili in capo a pressoché tutte le categorie di contribuenti, con esclusione della categoria dei lavoratori dipendenti. Per queste ragioni l'Amministrazione finanziaria ha dovuto necessariamente fare ricorso in modo prevalente, alla forma dell'accertamento analitico, solo in casi eccezionali a quella dell'accertamento sintetico. Tuttavia, la riforma in materia di accertamento tributario non ha fornito i risultati sperati, per questo il panorama normativo attuale, in tema di accertamento, è sostanzialmente basato sul ritorno a metodi e procedure che venivano utilizzati in passato. Ne è prova il susseguirsi di norme volte a sottoporre ad imposizione i redditi «normali» (accanto a quelli «sintetici»).

Le dichiarazioni presentate dai contribuenti sono sottoposte, in un primo momento, ad un controllo automatico, al fine di verificare, in linea di principio, la corrispondenza nonché la tempestività dei versamenti.

Successivamente, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, gli uffici procedono ad un controllo di tipo sostanziale delle dichiarazioni, controllo che può comportare l'emanazione di un apposito avviso di accertamento.

L'accertamento analitico è la metodologia di rettifica ordinaria, e, a differenza dell'induttivo, non richiede, ai fini della sua applicazione, particolari condizioni.

Mediante tale tipologia di rettifica, l'imponibile viene determinato prendendo in considerazione le singole componenti.

Nel reddito d'impresa, l'accertamento in via analitica avviene attraverso la rettifica delle singole componenti reddituali.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, l'accertamento analitico è regolato dall'art. 38 comma 1, 2 e 3 d.p.r. 600/1973, per la rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche non esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo; dall'art. 39 comma 1 e 3 d.p.r. 600/1973, per la rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo; dall'art. 40 d.p.r. 600/1973, per la rettifica del reddito delle società e delle associazioni.

E dunque, l'art. 39 comma 1 d.p.r. 600/1973 attribuisce agli uffici il potere di rettifica dei redditi d'impresa dichiarati dalle persone fisiche se le componenti positive e negative di reddito indicate nella dichiarazione non corrispondono a quelle iscritte in bilancio (lett. a); se non sono state correttamente applicate le disposizioni sul reddito

d'impresa (lett. b); se l'incompletezza¹⁰¹, la falsità¹⁰² o l'inesattezza¹⁰³ dei dati indicati nella dichiarazione risulta in modo certo e diretto (lett. c): dai verbali redatti in occasione della comparizione del contribuente presso gli uffici; dai questionari redatti dal contribuente dietro richiesta degli uffici; dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi dal contribuente, sempre dietro richiesta degli uffici; dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti; dai verbali relativi ad ispezioni effettuate nei confronti di altri soggetti; se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione risulta (lett. d): dall'ispezione delle scritture contabili; dalla verifica condotta presso il contribuente; dal controllo delle fatture e della documentazione contabile; dai dati e notizie raccolti dagli uffici nell'esercizio dei poteri di indagine loro conferiti dall'art. 32 d.p.r. 600/1973; sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

Distinguendo in base agli elementi di prova, si può differenziare tra il contenuto dell'art. 38 comma 1, 2 e 3 e dell'art. 39 comma 1 lett. a), b) e c), d.p.r. 600/1973, da una parte, che fondano l'accertamento sul riscontro di elementi documentali; l'art. 39 comma 1 lett. d) del

101 L'incompletezza dei dati indicati nella dichiarazione attiene a situazioni in cui il contribuente, pur avendo l'obbligo di inserire in dichiarazione dati ed elementi, non vi ottemperi.

102 La falsità dei dati indicati in dichiarazione si distingue, rispetto alla casistica dell'inesattezza, per la volontà del soggetto di alterare il contenuto della dichiarazione al fine di fornire una rappresentazione distorta della propria attività economica. Sotto il profilo dei presupposti dell'accertamento ai fini tributari non sussistono differenze di sorta a seconda che la condotta del contribuente sia stata posta in essere in modo involontario (inesattezza dei dati) o volontario (falsità). Le differenze potrebbero, tutt'al più, riscontrarsi nel versante sanzionatorio, posto che le sanzioni amministrative non possono essere irrogate in assenza dell'elemento soggettivo.

103 L'inesattezza dei dati attiene alla non conformità della rappresentazione fornita in dichiarazione con i dati risultanti dalle scritture contabili e dalla documentazione da tenere in via obbligatoria ai fini fiscali.

medesimo decreto, dall'altra, fondato su presunzioni.

Il primo corpo di norme sopra citato presuppone un riscontro diretto con dati ed elementi desunti dal controllo del contribuente o di soggetti terzi¹⁰⁴.

Sia nell'ambito del controllo delle dichiarazioni delle persone fisiche non imprenditori, sia per quanto riguarda quello relativo ai soggetti imprenditori (individuali e società), il primo dato di analisi riguarda le dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta stesso e per quelli precedenti.

Dal confronto con le dichiarazioni dello stesso contribuente relative a periodi d'imposta precedenti può evincersi, ad esempio, l'assenza di redditi appartenenti alla medesima categoria reddituale, ovvero la presenza di deduzioni o detrazioni in precedenza non indicate.

La rettifica del reddito d'impresa dichiarato può avvenire (art. 39 comma 1 lett. a) e b), d.p.r. 600/1973): se i dati indicati in dichiarazione non coincidono con quelli del bilancio, il quale, pur non essendo più da tempo allegato alla dichiarazione, né pubblicato presso il Registro delle imprese per la maggioranza dei soggetti d'imposta, rimane comunque una scrittura contabile obbligatoria ai fini fiscali (fatta eccezione per i soggetti in contabilità semplificata); se non sono state applicate correttamente le disposizioni del t.u.i.r. che regolano la determinazione del reddito d'impresa.

Unitamente agli elementi di prova sopra esaminati, l'accertamento analitico può essere attivato a seguito dell'acclarata falsità ed inesattezza di dati ed elementi indicati nella dichiarazione

104 Sulle tutele per i terzi e sulle risultanze delle indagini su questi ultimi, v. Marcheselli, *L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pagg. 1115 e seguenti.

dei redditi, dimostrabile attraverso i documenti raccolti dagli uffici nell'esercizio dei loro poteri istruttori: verbali redatti in occasione degli inviti a comparire formulati ai contribuenti; questionari inviati ai contribuenti stessi; atti, documenti e registri esibiti dal contribuente a seguito delle richieste degli uffici; verbali relativi a ispezioni effettuate nei confronti di altri soggetti.

Quale ulteriore casistica prevista dall'art. 39 comma 1 d.p.r. 600/1973, vi è l'accertamento condotto a seguito dell'ispezione della contabilità del contribuente.

La rettifica del reddito d'impresa effettuata ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. a), d.p.r. 600/1973 (elementi della dichiarazione che non coincidono con quelli desunti dal Conto economico) deve debitamente tenere conto delle interazioni tra bilancio e determinazione del reddito d'impresa.

La questione appare particolarmente delicata alla luce della modifiche significative recate dalla l. 244/2007 ai criteri generali di determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP¹⁰⁵.

Per quanto riguarda il quadro normativo ante l. 244/2007, il principio generale (che tuttora permane) è quello che viene definito di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio; il reddito d'impresa si determina, infatti, apportando al risultato del Conto economico le variazioni fiscali previste dal t.u.i.r. e dalle leggi speciali.

Possono, poi, essere dedotti, anche se non presenti nel Conto economico di competenza: i componenti imputati al Conto economico

¹⁰⁵ Queste hanno trovato per la prima volta applicazione nei modelli UNICO e IRAP 2009. Le modifiche in questione si applicano, infatti, dai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007.

di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme del t.u.i.r. medesimo che dispongono o consentono il rinvio (art. 109 comma 4 lett. a) del t.u.i.r.); i componenti non imputati al Conto economico ma deducibili per disposizioni di legge (art. 109 comma 4 lett. b) del t.u.i.r.)¹⁰⁶.

La lett. b) dell'art. 109 comma 4 prevedeva, poi, la deduzione extracontabile: degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali; degli accantonamenti; delle rettifiche di valore; delle spese di ricerca e sviluppo; della differenza tra canoni di leasing e somma di ammortamenti e interessi passivi contabilizzati con riferimento ai beni in leasing.

La deduzione extracontabile di tali componenti era subordinata al loro inserimento nel quadro EC dei modelli UNICO, al fine di tenere memoria dei valori civili e fiscali dei beni e del corrispondente vincolo sulle riserve di patrimonio netto.

La l. 244/2007 si è caratterizzata, in via generale, per la previsione di un più stretto legame tra bilancio e reddito d'impresa.

La principale delle misure che segnano tale cambio di impostazione è rappresentata dall'abrogazione della facoltà di dedurre costi in via extracontabile.

L'accertamento analitico può essere attivato anche nel momento in cui il bilancio della società verificata sia soggetto a certificazione obbligatoria.

Secondo la sentenza della Corte di cassazione 8 giugno 2007 n.

106 Appartengono alla prima categoria, ad esempio: le quote delle spese di rappresentanza rinviate agli esercizi successivi (in applicazione del vecchio art. 108 comma 2 del t.u.i.r.); le quote delle spese di manutenzione eccedenti il plafond del 5% del costo dei beni ammortizzabili rinviate agli esercizi successivi; i fondi costituiti con accantonamenti non deducibili, ripresi in diminuzione all'atto del verificarsi dell'evento a fronte del quale essi erano stati iscritti in bilancio.

13491, infatti, sebbene il criterio fondante della determinazione del reddito d'impresa sia quello della derivazione dalle risultanze del Conto economico, la certificazione rilasciata dalla società di revisione non preclude la possibilità di effettuare accertamenti, in quanto lo stesso bilancio sottoposto a revisione può comunque essere oggetto di impugnazione da parte dei soci o dei terzi, se danneggiati dalle informazioni in esso contenute.

Pur non mettendo in discussione l'assunto per cui la certificazione del bilancio non pone al riparo da accertamenti di tipo analitico, la sentenza della Corte di cassazione 12 marzo 2009 n. 5926 afferma principi di diritto di assoluto rilievo sulla questione.

Secondo la Suprema Corte, infatti, il bilancio e la relazione dei revisori «sono mezzi di prova che non possono essere ignorati né dall'Ufficio tributario in sede amministrativa né dal giudice tributario dinanzi al quale si trasferisca l'accertamento».

Dal regime pubblicistico dell'attività di revisione, unito alla responsabilità civile e penale del revisore, conseguirebbe che ogni qual volta una relazione di revisione venga messa a disposizione dell'ufficio e del giudice tributario, «le autorità devono tenerla in conto, non di presunzione *iuris tantum* della veridicità delle scritture, perché manca una norma legislativa che le attribuisca tale forza, ma di documento incorporante enunciati sui quali sia l'ufficio tributario sia il giudice tributario si devono pronunciare e che possono essere privati della loro forza dimostrativa dei fatti attestati solo mediante la prova contraria a carico dell'ufficio».

La prova contraria può consistere, ad esempio, in documenti che attestino il carattere omissivo del comportamento del revisore; non oggetto di valutazione da parte del revisore, non essendo previsto il

loro inserimento nelle procedure di revisione; occultati, poiché idonei a provare comportamenti dolosi; che consentano di provare che le risultanze del controllo sono state travisate.

2.2 L'accertamento tributario presuntivo

Ai sensi dell'art. 2727 c.c., le presunzioni¹⁰⁷ semplici sono le conseguenze che il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, gli elementi che costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza.

L'accertamento analitico-induttivo, denominato anche presuntivo¹⁰⁸, consiste nella contestazione dell'evasione mediante il ricorso a presunzioni «qualificate», ovvero gravi, precise e concordanti. Il fondamento normativo di ciò si rinviene negli articoli: 38 comma 3 d.p.r. 600/1973, in base al quale, relativamente alle persone fisiche, l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati in dichiarazione «possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente [ad esempio dai dati rinvenuti in sede di controllo] anche sulla base di presunzioni

107 Taruffo, Presunzioni (dir. civ.), in Enc. del Diritto, Milano, 1991, pag. 1.

108 In argomento v., per il diritto processuale civile, L. Ramponi, La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano, Torino, 1980, G. Chiovenda, Istituzioni di diritto processuale civile, rist. II ed., Napoli, 1944, V. Andrioli, voce Presunzioni (dir. civ. e dir. proc. civ.), in Noviss. Dig. It., vol. XIII, Torino, 1966, pag. 766, P. Comoglio, Le presunzioni, in Trattato di diritto privato (a cura di P. Rescigno), XIX, Torino, 1985, pag. 312, e, più in particolare nel diritto tributario, ad A.E. Granelli, Le presunzioni nell'accertamento tributario, in Boll. trib., 1981, pag. 1649, G. Gaffuri, Le presunzioni nella disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1985, pag. 572, F. Tesauro, Le presunzioni nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, pag. 194, E. De Mita, Presunzioni fiscali e costituzione, in AA.VV., Le presunzioni fiscali in materia tributaria. Atti del convegno di Rimini, 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, pag. 24 e P. Russo, Problemi della prova nel processo tributario, in Rass. trib. n. 2/2000, pag. 375.

semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti»; 39 comma 1 lett. d), d.p.r. 600/1973, secondo cui, nel reddito d'impresa, «l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».

La rettifica presuntiva del reddito non richiede, per ciò che riguarda la sua applicabilità, particolari condizioni¹⁰⁹.

109 Dalla esclusione implicita di un vero e proprio obbligo di contraddittorio, si perviene – per successive approssimazioni – alla enucleazione della sua necessità: cfr. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1988, pag. 170; Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Cedam, Padova, 1990, pagg. 105 e 148; Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pag. 1937; Bertolissi, *Qualche considerazione a un recente dibattito su "procedimenti tributari e garanzie del cittadino": il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1984, I, pag. 422; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino, 2006, pag. 161; La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2006, pag. 357; Magnani, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in Preziosi (a cura di), *Il nuovo accertamento tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1994, pag. 71; Schiavolin, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè, Milano, 1994, pag. 23; Porcaro, *Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nell'esibizione di documenti*, in *Rass. trib. n. 2/1998*, pag. 529; Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova, 2005, pagg. 272 e seguenti; Miceli, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in Fantozzi-Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 684; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2008, pag. 475. *Contra*, a partire dall'entrata in vigore dello statuto dei diritti del contribuente, Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, Milano, 2002, pagg. 323 e seguenti e mi sembra anche Ferlazzo Natoli, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra *conventio ad excludendum* ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pag. 583. e così pure la giurisprudenza In giurisprudenza si vedano, per esempio, Cass., 27 ottobre 2000, n. 14200 e Cass., 3 marzo 2001, n. 3128, e, più in generale, tutte le pronunce che hanno negato la necessità del contraddittorio preventivo in materia di accertamenti bancari (per citarne solamente alcune, Cass., 13 giugno 2002, n. 8422; Cass., 13 maggio 2003, n. 7344; Cass., 1° ottobre 2007, n. 20640). Si pongono, invece, nel segno di una apertura al contraddittorio anticipato anche in materia tributaria, Cass., 15 dicembre 2003, n. 19163 (richiamata anche oltre); Cass., 22 marzo 2005, n. 6201, secondo cui l'introduzione, attraverso l'art. 7 della L. n. 212/2000, dell'obbligo di allegare l'atto richiamato per relationem "esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente

A differenza dell'accertamento analitico, ove la censura sull'evasione deriva dalla violazione diretta di una norma, nell'accertamento presuntivo la suddetta censura prende le mosse dal ragionamento, appunto, presuntivo, effettuato dall'Agenzia delle entrate. Quest'ultima, quindi, deve riuscire a dimostrare che il ragionamento sia convincente ovvero che le presunzioni siano gravi, precise e concordanti.

L'accertamento analitico-induttivo così si differenzia dall'accertamento induttivo (denominato anche induttivo «puro»). Infatti, l'accertamento induttivo, ai fini della sua legittimità, richiede la sussistenza delle tassative condizioni previste dal comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973, tra le quali rientra, ad esempio, l'inattendibilità della contabilità.

Le principali differenze tra i due istituti possono essere in tal modo sintetizzate: come evidenziato, mentre l'accertamento analitico-induttivo può, in sostanza, essere sempre applicato, l'accertamento induttivo richiede le condizioni di cui all'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973; con riferimento alla determinazione dell'imponibile, l'accertamento analitico-induttivo postula la dimostrazione, da parte dell'ufficio, del carattere «qualificato» del ragionamento presuntivo, mentre nel caso dell'induttivo l'ufficio si può anche avvalere di presunzioni «semplicissime», prive dei requisiti di gravità, precisione

formale e tecnica, del principio del contraddittorio e dell'inviolabilità del diritto della difesa, enunciando un principio dell'effettività del contraddittorio, che costituisca elemento caratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma dalla (rectius, della) maggior parte delle attività dei pubblici poteri"; Cass., 7 febbraio 2008, n. 2816, ove si legge che occorre ritenere che "anche se non sia espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo sia necessario in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento" (trattavasi nella specie di un accertamento sulla base dei parametri in cui il contraddittorio era stato, però, rispettato).

e concordanza¹¹⁰.

Per i soggetti che dichiarano compensi o ricavi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore, anche per effetto dell'adeguamento, l'accertamento analitico-induttivo è precluso (art. 10 comma 9 del d.l. 201/2011).

In tema di contenzioso tributario, la giurisprudenza ribadisce la legittimità del ricorso alle presunzioni¹¹¹ ed ovviamente prevede che il contribuente possa difendersi dalle stesse¹¹².

Le presunzioni semplici costituiscono la base dell'accertamento analitico-induttivo.

Con la C.M. 23 maggio 78 n. 29 (parte 5), il Ministero delle Finanze ha specificato che «il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di

110 Sulla differenza tra i due tipi di accertamento, in relazione ai presupposti di applicabilità, si veda Cass. 17 giugno 2011 n. 13305.

111 La giurisprudenza dei giudici di legittimità è pacifica sul punto: «l'art. 35, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, il quale dispone che nel procedimento davanti alle Commissioni tributarie non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (norma poi riprodotta nell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546), non comporta anche l'inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma 2, c.c., il quale dispone che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni, atteso che tale norma è inapplicabile nel processo tributario, nel quale l'esclusione della prova testimoniale è dettata da un'esigenza di speditezza e la relativa disposizione va considerata di carattere eccezionale, con la conseguenza che non può essere applicata oltre i casi considerati».

112 Secondo Cass., Sez. I, 10 aprile 1998, n. 3719, l'accertamento in rettifica della dichiarazione del contribuente disposta dall'Ufficio finanziario può legittimamente fondarsi su elementi indiziari offerti da scritti riferibili a terzi che, quantunque privi di piena efficacia probatoria, risultino pur sempre provenienti dall'imprenditore, quali gli assegni (rinvenuti nelle scritturazioni dei suoi conti correnti) rilasciati ai propri fornitori abituali, da tale vicenda potendosi legittimamente desumere, in via presuntiva, la riferibilità dei pagamenti ad acquisti di merce non fatturata, così che sull'imprenditore incombe, conseguentemente, l'onere dell'allegazione di elementi di fatto di segno opposto al contenuto della presunzione suddetta, giusto il principio secondo il quale il contribuente è abilitato ad opporre, alle presunzioni *iuris tantum* addotte dall'Ufficio finanziario nell'accertamento induttivo, tutte le prove contrarie che egli sia in grado di fornire.

semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando origine alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto».

Inoltre, esso ha sostenuto che, sia nel caso delle presunzioni legali sia nel caso delle presunzioni semplici, «si ha l'inversione dell'onere della prova, sicché di fronte alle circostanze che danno luogo al sorgere delle presunzioni, legale o semplice, a favore dell'Amministrazione finanziaria spetta al contribuente di provare che l'operazione imponibile presunta non si è verificata».

Come si evidenzierà nel prosieguo della trattazione, solo la presunzione legale relativa dà luogo all'inversione dell'onere della prova, mentre la presunzione semplice costituisce, qualora corredata dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, piena prova, con la conseguenza che spetta alla controparte fornire la controprova rispetto al fatto oggetto di presunzione.

La presunzione è la conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato (art. 2727 c.c.).

Tuttavia, occorre tenere presente l'esistenza di fattispecie (presunzioni legali relative) che, di per sé, comportano l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, oltre che di circostanze in cui sono sufficienti a fondare la rettifica meri indizi, non corredata da gravità, precisione e concordanza (tipici degli accertamenti induttivi).

Ai sensi dell'art. 2729 c.c., «le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti».

È importante rammentare che, a parere della Corte di cassazione gli elementi posti alla base di una presunzione non devono

necessariamente essere più di uno, «potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento – purché grave e preciso – e dovendosi il requisito della concordanza ritenere menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi»¹¹³; il convincimento giudiziale può essere basato anche su di una sola presunzione¹¹⁴ semplice, in quanto il requisito della concordanza riguarda l'eventualità del concorso di più circostanze presuntive¹¹⁵.

La struttura genetica della presunzione postula un ragionamento che, partendo da un fatto noto, giunge alla determinazione del fatto ignoto sintomatico di evasione.

Il fatto noto è quindi un elemento essenziale della presunzione, e la sua mancanza determina l'inesistenza della presunzione stessa, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Il fatto noto deve essere quindi certo o oggettivamente determinabile. Per esempio, costituisce fatto noto l'emissione di un assegno, il pagamento tramite carta di credito piuttosto che un determinato quantitativo di merce in magazzino. In virtù di ciò, qualora le circostanze lo consentano, è opportuno contestare la

113 Cass. 26 marzo 2003 n. 4472 e Cass. 12 dicembre 1996 n. 11117.

114 In dottrina per tutti v. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1946; in ambito tributario: Nuzzo, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, cit., pag. 191; Trimeloni, *Gli orientamenti giurisprudenziali in tema di presunzioni tributarie*, in Aa.Vv., *Le presunzioni fiscali in materia tributaria*. Atti del Convegno di Rimini, cit., pag. 188; Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Cedam, Padova, 2008, pag. 167. Per l'orientamento giurisprudenziale si rinvia Cass. 9 maggio 1956, n. 1518, in *Giust. civ. Mass.*, 1956, pag. 512; Cass. 28 ottobre 1967, n. 2666, in *Rep. Giust. civ.*, 1967; Cass. 10 febbraio 1971, n. 345, in *Giust. civ. Mass.* 1971, 189; Cass., 30 novembre 1989, in *Riv. pen.*, 1991, pag. 326; *Comm. trib. centr.*, 26 ottobre 1983, n. 2436, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, pag. 841.

115 Cass. 4 maggio 1999 n. 4406 e Cass. 13 giugno 2005 n. 12671.

sussistenza del fatto noto in quanto, nel caso in cui si riuscisse a provare che l'accadimento posto alla base della presunzione non costituisce fatto «noto», cadrebbe la fondatezza della tesi erariale.

Secondo la giurisprudenza, «non occorre che tra il fatto noto e il fatto ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità»¹¹⁶.

Con altre sentenze (meno recenti), è stato sostenuto che il nesso intercorrente tra fatto noto e ignoto deve essere inteso in senso esclusivo, nel senso che, sia pure con il metro della probabilità, dal fatto noto sia possibile inferire solo quello ignoto¹¹⁷.

Le presunzioni semplici costituiscono piena prova solo in quanto gravi, precise e concordanti, intendendosi: per gravità, il grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; per precisione, che il fatto noto, da cui muove il ragionamento presuntivo, non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica; per concordanza, che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto¹¹⁸.

La presunzione legale relativa riconnette per legge a un fatto noto l'esistenza di un altro fatto.

Altre volte ciò che è presunto non è un fatto in senso stretto, quanto piuttosto un diritto, una volontà o altro.

L'esistenza delle presunzioni legali relative – e, quindi, della

116 Cass. 10 gennaio 2006 n. 154 e Cass. 25 ottobre 2006 n. 22874.

117 Cass. 28 novembre 1998 n. 12088.

118 Cass. 14 maggio 2005 n. 10135 e Cass. 6 agosto 2003 n. 11906.

inversione dell'onere della prova introdotto tramite esse – è dimostrazione evidente della naturale e «ordinaria» incombenza dell'onere della prova in capo all'Amministrazione finanziaria. Se così non fosse, invero, non avrebbe senso prevedere, a favore della stessa, una simile semplificazione e inversione degli oneri probatori.

Il ventaglio dei casi che pone il legislatore tributario è piuttosto diversificato.

La disposizione recata dall'art. 73 comma 5-*bis* t.u.i.r. recita «Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti».

Quindi, prescindendo dalla definizione del fatto noto (che, come si sa, è molto articolata), la conseguenza di questa norma, ovvero il fatto ignorato, è l'esistenza nel territorio dello stato della sede dell'amministrazione.

Affatto diversa è, ma, la disciplina posta dal successivo comma 5-*quater*, secondo la cui formula: «Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato» i fondi immobiliari per i quali si verificano alcune circostanze di fatto. Qui l'effetto della norma istitutiva della presunzione non è la localizzazione della sede, però la residenza¹¹⁹.

119 Si potrà anche discutere se la residenza, in sé e per sé considerata, sia un fatto o un effetto e, in linea di principio, non sembra da escludersi la possibilità di ricomprendere la residenza nella categoria delle qualificazioni giuridiche. Dal punto di vista del giudice, quindi, la residenza non appartiene alla *questio facti* però alla *questio iuris*, cosicché una sentenza che ritenesse residente in Italia un soggetto pacificamente privo di uno qualunque dei tre elementi rilevanti ai fini della determinazione della residenza, sarebbe certamente censurabile in sede di ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., ossia per violazione di legge. E, allora, si può di conseguenza dire che, delle due presunzioni osservate, la prima fa dipendere dall'esistenza di un determinato fatto un elemento della fattispecie dell'art. 73, comma 3; la seconda fa dipendere dalla esistenza del fatto direttamente l'effetto disciplinato dall'art. 73, comma 3.

L'esempio fatto sembrerebbe attestare, innanzi tutto, che, accanto alle presunzioni legali relative – in cui l'effetto della norma «presuntiva» è un «fatto», ossia ciò che assume il ruolo di fattispecie rispetto ad altra norma – vi sono altre presunzioni che ricollegano al fatto noto un effetto (sia pure nel senso ampio prima indicato, ossia ciò che, rispetto ad altra norma, assume il ruolo di conseguenza del verificarsi della fattispecie *ivi* disciplinata).

La prima domanda che occorre porsi, al riguardo, è se le presunzioni osservate da ultimo sono vere presunzioni o si tratta di un'ipotesi totalmente diversa¹²⁰.

Ad ogni modo, l'esistenza di una più ampia categoria di presunzioni si trae delle stesse norme: l'art. 2728, comma 2, c.c., nel momento in cui, come si è già rilevato, stabilisce che, salvo diversa disposizione di legge, hanno carattere assoluto le presunzioni «sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio» riconosce anche che, appunto, nel *genus* delle presunzioni legali sono ricomprese anche alcune *species* il cui contenuto è diverso dalla mera deduzione di un fatto da altro fatto¹²¹.

120 Il fenomeno considerato è tutt'altro che singolare. Nel codice civile troviamo, infatti, accanto alla presunzione di commorienza – dove il fatto ignoto è la morte e, quindi, certamente la componente di fatto di altre norme – la presunzione di comproprietà del muro posto al confine di due fondi, dove il fatto ignoto è, invece, il diritto di proprietà (che può considerarsi altrettanto pacificamente come un effetto). D'altra parte, ed in secondo luogo, già ai primi del '900, l'autorevolissima dottrina del Gabba distingueva fra presunzioni del fatto e presunzioni del diritto. Invero, si potrebbe dire che, logicamente, la presunzione dell'effetto costituisce una sintesi verbale per indicare riassuntivamente tutti i possibili fatti che sono astrattamente idonei a produrlo. In altri termini, il legislatore avrebbe presunto la comproprietà del muro o la residenza fiscale, per indicare, sinteticamente, la presunzione, nell'un caso, di tutti i possibili titoli costitutivi del diritto e, nel secondo caso, della esistenza nel territorio dello Stato della sede legale, o della sede dell'amministrazione o dell'oggetto.

121 Peraltro, questa maggiore ampiezza della categoria delle presunzioni legali è anche coerente con la funzione tipicamente assegnata alle presunzioni stesse. Se le presunzioni legali sono previste per rendere più semplice nel giudizio la

A tanto possono aggiungersi le cd. «presunzioni di volontà», quali, per esempio, l'art. 1709 c.c. che stabilisce la presunzione di onerosità del mandato. In altri termini, questa dottrina supponeva che simili disposizioni contenessero la presunzione che le parti, nel concludere il contratto di mandato, avessero «voluto» l'onerosità¹²².

Il fenomeno non è comunque circoscritto al diritto civile. Anche nel diritto tributario esistono disposizioni del genere. Si pensi, ad esempio, alla regola contenuta nell'art. 24 del testo unico dell'imposta di registro, secondo cui le accessioni e le pertinenze si «presumono» cedute insieme al bene principale. Sembra lecito ritenere che, poiché il trasferimento delle accessioni e delle pertinenze unitamente al bene principale costituisce il regime legale ordinario, la norma fiscale non presume che le parti abbiano «voluto» tale trasferimento, però si limita a trarre le conseguenze proprie del regime ordinario¹²³.

Nel diritto tributario poi possono farsi rientrare delle presunzioni legali con effetti minori, come il caso dall'art. 1, comma 14-*bis*, l. 27 dicembre 2006, n. 296 introdotto dall'art. 15, comma 3-*bis*, d.l. 2 luglio 2007, n. 81 ai sensi del quale «gli indicatori di normalità

posizione di una delle parti (quella che si può giovare della presunzione), allora è evidente come sia ben possibile che il legislatore possa diversamente graduare questo intervento agevolativo: a volte limitandosi a dispensare la parte che si intende avvantaggiare solo dall'onere di provare un elemento della fattispecie, altre volte giungendo fino al punto di garantire una situazione di vantaggio sicuramente più forte.

122 Per vincere la presunzione di onerosità, non è sufficiente dimostrare di non aver voluto che il contratto fosse oneroso, bensì occorre che si dia la prova di aver pattuito la sua gratuità. In altre parole, è necessario provare di aver derogato al regime, altrimenti normale, della onerosità. Si comprende bene, pertanto, come tutte le disposizioni di questo genere siano, in realtà, norme suppletive le quali completano e integrano la disciplina contrattuale, salvo diversa, ed espressa, disposizione contraria.

123 Il fenomeno in esame è comunque significativo perché attesta l'esattezza dell'affermazione, peraltro risalente, secondo cui l'impiego del termine presunzione da parte del legislatore non è univocamente indicativo della reale funzione ed efficacia delle norme.

economica¹²⁴ di cui al comma 14, approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici».

Dietro la sua apparente semplicità la disposizione cela una contraddizione difficilmente sormontabile: se, come si desume espressamente dall'art. 2729 c.c. le presunzioni semplici sono quelle «non stabilite dalla legge», la previsione del valore presuntivo degli «indicatori di normalità economica» operata, appunto, dalla legge appare inconciliabile con la loro qualificazione, sempre legale, come «presunzioni semplici»¹²⁵.

Accanto a questo esempio può porsi anche il portato dell'art. 116, comma 2, c.p.c. sulla condotta processuale che la richiamata norma eleva al rango di argomento di prova¹²⁶ (ossia, secondo la dottrina, a fatto suscettibile di costituire il fondamento di una

124 Gaffuri, Studi di settore e normalità economica, in Boll. trib., 2008, pagg. 1410 e seguenti.

125 Il problema può forse essere risolto avendo riguardo alla posizione del giudice dinanzi alle presunzioni. Si deve infatti ricordare che l'art. 116 c.p.c.p.c. prescrive come regola generale l'obbligo di valutare con prudenza la rilevanza dei mezzi probatori. D'altro canto, l'art. 2729 c.c. non solo ribadisce, con riguardo alla presunzioni semplici, l'obbligo della prudenza, però fornisce altresì il parametro alla cui stregua misurare l'osservanza della stessa. Tale disposizione, infatti, dopo aver affermato che le presunzioni semplici sono affidate alla prudenza del giudice (il che sarebbe una mera ripetizione di un principio generale), completa la prescrizione stabilendo che il giudice non può ammetterle se non sono «gravi, precise e concordanti». L'effetto di questa prescrizione si misura sul piano della motivazione: nel caso delle presunzioni semplici il giudice non dovrà (o, meglio, non dovrebbe) limitarsi a dar conto perché la sua decisione si è fondata su quella prova, dovendo altresì specificare di aver riscontrato che il nesso inferenziale fra fatto noto e fatto ignorato era rilevante (gravità), univoco (precisione) e coerente con il contesto (concordanza).

126 In generale, su prove atipiche e argomenti di prova, v. Taruffo, Prova (in generale), in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., Torino, 1997, XVI, pagg. 20 e seguenti e 25 e seguenti; PATTI, Prova. I) Diritto processuale civile, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, XXV, pagg. 3 e seguenti e 8 e seguenti.

presunzione semplice), ma il cui contenuto inferenziale è quanto meno discutibile.

Se, allora, si può dare ingresso a questa specie, per così dire, intermedia di presunzioni legali relative sembrerebbe potersi individuare anche un'adeguata collocazione per la previsione contenuta nell'art. 32, comma 1, lett. b), d.p.r. 600/1973 la quale, come è noto, afferma che i prelevamenti sono «posti a base» dell'accertamento. Sebbene la giurisprudenza prevalente e la prassi amministrativa sembrano orientate a considerare questa regola alla stregua di una presunzione legale, non solo tale posizione è stata criticata dalla quasi totalità della dottrina, però la stessa Corte costituzionale ha fornito un'interpretazione della disposizione che, in sostanza, ne determina un significativo «depotenziamento».

Come è noto, la Corte ha affermato che la regola si giustifica in quanto i prelevamenti devono intendersi equivalenti ai costi e i costi, a loro volta, sarebbero indici dell'esistenza di ricavi; comunque, essa ha al tempo stesso ritenuta implicita, nel sistema dell'accertamento così configurato, anche la deduzione, dall'ammontare dei ricavi presunti, dei costi (anch'essi presunti) costituenti il fatto indiziante dell'esistenza dei ricavi.

Invero, se ci si attiene alla lettera della motivazione, la posizione della Corte costituzionale condurrebbe all'inutilità totale della previsione normativa, però forse il principio enunciato può essere correttamente inteso come un riconoscimento della valenza probatoria dei prelevamenti unito all'affermazione della necessità di una «prudente» (e non automatica o vincolante) valutazione di tale significato.

Un'interpretazione che, ancora una volta, avrebbe le sue

principali ricadute sul piano della motivazione (dell'atto di accertamento prima e della sentenza poi) escludendo la necessità di una compiuta dimostrazione del valore probatorio in sé del fatto indiziante e consentendo (all'amministrazione e al giudice) di limitarsi ad argomentare in ordine alle conseguenze specificamente tratte da tale fatto.

Infine, per completare il catalogo delle diverse tipologie di presunzioni legali, si deve segnalare l'esistenza delle cosiddette presunzioni legali miste, la cui particolarità consiste nel fatto che, pur essendo sicuramente «relative» per essere ammessa la prova contraria, comunque, limitano tale possibilità circoscrivendo i tipi di prova contraria ammessi.

Anche a questo proposito, comunque, il diritto tributario dimostra l'esistenza di alcune differenze di cui, almeno ai fini puramente classificatori, è bene dar conto e che possono essere ben illustrate con alcuni esempi.

Da un lato, l'art. 46 t.u.i.r. stabilisce che i versamenti dei soci si considerano come «mutui» se «dai bilanci e dai rendiconti» delle società non risulta che il titolo sia diverso.

Questa presunzione è mista in quanto è predeterminato il «mezzo» attraverso cui viene fornita la prova contraria, circoscrivendolo alle sole risultanze dei bilanci e dei rendiconti.

Quando, invece, l'art. 38, quarto comma, d.p.r. n. 600/1973 stabilisce che contro il risultato dell'accertamento sintetico può fornirsi, quale unica prova contraria, la dimostrazione della natura di reddito escluso o soggetto a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, siamo dinanzi alla predeterminazione, non del mezzo di prova, però

del fatto contrario idoneo a superare la presunzione¹²⁷.

La base di ogni ragionamento presuntivo deve essere un fatto noto, quindi un fatto accertato nella sua realtà storica.

Pertanto, è vietato porre alla base di una presunzione un'altra presunzione semplice, in quanto quest'ultima non costituisce un fatto noto (infatti, la presunzione non può essere qualificata come fatto dotato di certezza storica).

Il divieto di utilizzo di presunzioni di secondo grado è anche denominato divieto di *praesumptum de praesumpto* o divieto di presunzioni a catena.

La questione è in realtà concettualmente molto semplice. Perché si possa effettuare una presunzione occorre partire con la induzione da un «fatto noto», da tale fatto si fa scaturire la prova di un altro – non verificato di per sé – ma tramite il processo logico che lo ritiene appurato in operazioni di normalità statistica.

Tale secondo fatto, quindi, si assume provato perché – per l'*id quod plerumque accidit* – all'accadere del primo, accade anche il secondo, tranne in ipotesi di svolgimenti straordinari della concatenazione degli eventi. Quindi, nel caso in cui la parte non provi tale svolgimento straordinario, il secondo fatto si intende provato. Da ciò potrebbe continuarsi anche per un terzo fatto, sempreché questo sia conseguenza logica del secondo e che dal secondo al terzo non siano

127 Comunque, queste predeterminazioni del fatto contrario non incontrano normalmente il gradimento della giurisprudenza come appunto insegna la storia dell'interpretazione dell'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973 che – probabilmente in contrasto con la volontà del legislatore «storico» – ha visto l'attribuzione del carattere meramente esemplificativo all'indicazione dei fatti contrari recata dalla disposizione stessa. Operazione, questa, resa particolarmente facile in alcune ipotesi – come quella delle presunzioni di cessione e acquisto di cui al d.lgs. n. 441 del 1997 – in cui, pur essendovi una predeterminazione dei fatti incompatibili con il fatto legalmente presunto, l'elencazione risulta talmente ampia da esaurire il catalogo delle possibilità.

intervenuti eventi anomali.

Per contro, l'affermazione contraria è frequente tanto nella giurisprudenza quanto nella dottrina. Si tratta di verificare allora se, a fronte di un atteggiamento così tradizionale esistano buone ragioni.

Quella menzionata più frequentemente è che dalla presunzione scaturirebbe solo la «probabilità» di esistenza del fatto presunto: combinando due probabilità, il fatto presunto finale non sarebbe sufficientemente «certo». Ne è nato un diffuso orientamento dottrinale¹²⁸.

Tale impostazione contiene del vero, ma non si conviene con la generalizzazione. Rimanendo, infatti, nel calcolo delle probabilità, si immagini che, in presenza del fatto noto A, il presunto B sia probabile al 999 per mille. E che, in presenza di B, sia probabile al 999 per mille il fatto C. La probabilità di esistenza di C, alla luce della doppia presunzione che scatta da A, è pari a $0,999 \times 0,999$, cioè 998 per mille. Difficile non ritenere accertato il fatto C, anche se la catena presuntiva è doppia.

Sotto questo aspetto, allora, il divieto di *praesumptum de praesumpto* dovrebbe farsi sfumare nell'ammonimento e valutare

128 Pescatore, *La logica del diritto*, Torino, 1883, vol. I, pag. 105; D'Onofrio, *Comm. al Cod. civ.*, diretto da D'Amelio e Finzi, libro VI, Firenze, 1943, pag. 410 ss.; Costa, *Manuale di diritto processuale civile*, Torino, 1980, pag. 345; Zappulli, «Il libro della tutela dei diritti», in *Comm. al c.c. it.*, II ed., Milano, 1956, pag. 308; Gentile, *La prova civile*, Roma, 1960, pag. 400; in termini meno rigidi, Coppola, voce «Presunzioni», in *Digesto it.*, Torino, XIX, 1902-1912, pag. 890. Si veda anche Gentili, «*Praesumptum de praesumpto non admittitur*», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, II, pag. 74. Viotto, «Ancora una pronuncia della cassazione sul divieto delle presunzioni a catena», nota a Cass., Sez. I, 23 giugno 1994, n. 6033, in *Riv. giur. trib.*, 1995, pag. 168) e giurisprudenziale (si cita solo qualche esempio: Cass., Sez. III, 9 settembre 1996, n. 8180, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, col. 1244; Cass., Sez. I, 15 giugno 1995, n. 6743, in Banca Dati BIG, IPSOA; Id., I, 23 giugno 1994, n. 6033, cit.; Cass., 28 gennaio 1982 n. 560, in *Mass. Foro it.* 1982, 114; Cass., 13 maggio 1983, n. 3306, in *Comm. trib. Centrale*, 1983, II, pag. 1328; C.t.c. 2 luglio 1983, n. 1725 in *Giur. Imp.*, 1983, col. 954.

prudentemente la plausibilità dell'inferenza operata, non esistendo però ragioni cogenti, sotto il profilo probabilistico, per formulare un divieto assoluto¹²⁹.

Altra giustificazione per il divieto di doppia presunzione è nel principio del contraddittorio. La dottrina che ascrive a questo principio la portata meno pervasiva, opina che è sufficiente che la conoscenza del fatto noto maturi in contraddittorio, poiché il fatto presunto dovrebbe essere prevedibile, in quanto fatto rilevante per la decisione e, quindi, oggetto del tema di prova in giudizio.

Il divieto di doppia presunzione scaturisce da questa premessa: il fatto noto della seconda non è stato accertato in contraddittorio. Il primo fatto presunto è una fonte di secondo grado, perché più lontana da quella su cui è caduto il contraddittorio.

Se, più giustamente, si segue l'opinione che il contraddittorio vada comunque provocato su qualsiasi presunzione, non vi è ragione di distinguere tra presunzione singola o doppia: o la reazione difensiva viene provocata su ogni passaggio logico del giudice (entrambi, nel caso di presunzione a catena) o, se non è provocata, è inaccettabile tanto la presunzione singola che quella a catena.

È facile concludere, quindi, che il divieto di doppia presunzione diviene niente più che una clausola di stile, con la quale viene censurato non tanto un meccanismo presuntivo scandito in due passaggi, quanto un teorema complessivamente non convincente¹³⁰. In effetti, il divieto di doppia presunzione, è più che altro la «scorciatoia

129 Cfr. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, pag. 215 ss.

130 Così Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 482 ss.; in giurisprudenza: Cass., 5 giugno 1987, n. 4918, in Banca Dati BIG, IPSOA; Id., 18 giugno 1987, n. 5351 in il fisco, 1987, pag. 5662; Id., 10 giugno 1987, n. 5052, in Corr. Trib. n. 27/1987, pag. 1849.

logica» con la quale si ovvia alla mancata esplicitazione delle effettive motivazioni che sorreggono la decisione e che risiedono normalmente nel merito della scarsa plausibilità del costrutto probatorio previsto per il caso specifico, piuttosto che nella legittimità dell'essere giunti a determinati risultati istruttori mediante una doppia inferenza.

Deve ammettersi, pertanto, la possibilità di trarre presunzioni da presunzioni a patto che se ne faccia un uso giudizioso e ragionevole e venga riconosciuto al diritto di difesa il rilievo che esso merita, sicché le presunzioni a catena possano essere considerate ammissibili, purché conformi a canoni di probabilità e utilizzate in modo rispettoso del contraddittorio.

La determinazione dell'imponibile in via presuntiva è largamente utilizzata dagli uffici¹³¹.

131 A titolo esemplificativo, la giurisprudenza ha sancito la liceità della rettifica presuntiva in caso di: «divario fra la sommatoria delle poste, coperte da scontrino fiscale, e quella degli importi riscossi mediante carta di credito, alla stregua, del resto, delle risultanze del giornale di fondo» (Cass. 28 marzo 2003 n. 4721); ritrovamento, sulla scrivania dell'amministratore delegato di una società, di block notes relativi a cessioni di determinati beni, le quali, in parte, hanno trovato riscontro nelle scritture contabili (C.t.c. 13 maggio 88 n. 4113); determinazione della percentuale di incidenza di una certa materia prima sul totale degli acquisti, ed estensione della stessa anche ad anni diversi, in un caso in cui la natura dell'attività imprenditoriale è rimasta invariata (Cass. 22 dicembre 98 n. 12774); contrazione dei ricavi non giustificata in relazione all'incremento del volume d'affari ed alla circostanza di un radicale rinnovamento tecnologico acclarato nell'impresa (Cass. 20 febbraio 2009 n. 4170); intrattenimento di frequenti rapporti commerciali con evasori abituali (C.t.r. Venezia 3 giugno 2009 n. 36); determinazione dell'imponibile basata sul ritrovamento, presso un soggetto terzo, di disegni emessi a favore del contribuente sottoposto a verifica (Cass. 7 maggio 2007 n. 10345). Per contro, sono stati ritenuti illegittimi gli accertamenti: basati su «informazioni assunte presso la concorrenza, affermazioni e metodo assolutamente non accettabili e non ammissibili perché in pieno contrasto con lo spirito e la lettera dell'intero sistema legislativo della riforma tributaria» (C.t.c. 24 marzo 82 n. 1561); con cui l'ufficio ha richiamato gli indici di reddito medio nazionale al fine di determinare il volume di affari del contribuente, prescindendo dalle scritture contabili (C.t.c. 2 febbraio 90 n. 943); basati sul confronto del reddito dichiarato da un professionista con il tariffario approvato dal relativo ordine professionale, sulla base di presumibili prestazioni effettuate (C.t.c. 2 febbraio 94 n. 414); fondati su semplici

In linea generale, appare possibile individuare le seguenti categorie di presunzioni: singoli elementi di fatto, di carattere materiale, ovvero complessi omogenei di elementi materiali, acquisiti mediante l'esercizio dei diversi poteri istruttori (ad esempio, giacenze di magazzino superiori o inferiori rispetto a quelle risultanti dalle fatture); elementi documentali, di carattere contabile o extracontabile («brogliacci», documenti); ricostruzioni indirette del ciclo d'affari dell'impresa, dell'arte o della professione (ad esempio, le percentuali di ricarico); ragionamenti logico-deduttivi, fondati su consolidate massime d'esperienza e nozioni diffuse (confronti delle attività e passività dichiarate con il valore normale o di mercato di uguali transazioni)¹³².

La regolare tenuta della contabilità non preclude il ricorso all'accertamento analitico-induttivo, in quanto l'art. 39 comma 1 lett. d), d.p.r. 600/1973 statuisce espressamente che le falsità e le inesattezze possono essere desunte anche in via presuntiva¹³³.

L'accertamento analitico-induttivo è legittimo «quando la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con le regole fondamentali della ragionevolezza»¹³⁴.

prestazioni pubblicizzate sulle «Pagine gialle»» (Cass. 5 luglio 2011 n. 14809).

132 Comando Generale della Guardia di finanza, circ. 1/2008, Parte IV, cap. 1.

133 Cfr., per tutte, Cass. 5 luglio 2001 n. 9100. Infatti, la Corte di cassazione ha affermato che, nel caso in cui i verificatori rinvenivano, in sede di ispezione documentale, documentazione non obbligatoria astrattamente idonea a evidenziare l'esistenza di materia imponibile occultata, «detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili ed inadempimenti di obblighi di legge, non può essere ritenuta dal giudice probatoriamente irrilevante, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione di queste con i dati emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente» (Cass. 1 febbraio 2006 n. 2217).

134 Cass. 21 ottobre 2005 n. 20422.

L'Agenzia delle entrate può rettificare l'imponibile in via presuntiva in vari modi, non definibili a priori; tuttavia, alcuni di questi risultano di particolare interesse e si sono stratificati nella prassi, generando anche una giurisprudenza peculiare.

Una metodologia comune di rettifica presuntiva è quella basata sulle cosiddette «percentuali di ricarico».

La percentuale di ricarico è la maggiorazione che l'impresa applica al prezzo di acquisto al fine di determinare il prezzo di vendita.

In base a ciò, è agevole comprendere che tale tipologia di accertamento si profila complicata se effettuata nei confronti di imprese che commercializzano prodotti merceologicamente diversi, o nei confronti di imprese che operano con caratteri di stagionalità ed hanno periodi di saldi e di liquidazioni.

Al riguardo, l'art. 62-*sexies* del d.l. 331/93 stabilisce che gli accertamenti di cui all'art. 39 comma 1 lett. d), d.p.r. 600/1973 «possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta».

Per vero, la giurisprudenza non sembra avere raggiunto una posizione univoca in merito alla natura giuridica delle percentuali di ricarico.

Infatti, è stato contemporaneamente sostenuto che: «l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto ove tale difformità raggiunga livelli di

abnormità ed irragionevolezza tali da privare appunto la documentazione contabile di ogni attendibilità, in quanto le medie di settore non costituiscono un fatto noto storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare (che da solo non è sufficiente a dare fondamento alla prova presuntiva), ma il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa una regola di esperienza»¹³⁵; «le percentuali di ricarico, consentendo di risalire da un fatto noto a un fatto ignoto, sono presunzioni semplici, desunte da dati di comune esperienza ed esplicitate attraverso un adeguato ragionamento, le quali possono essere legittimamente utilizzate dall'Amministrazione»¹³⁶.

La determinazione dei ricavi d'impresa eseguita sulla base delle cosiddette «percentuali di ricarico» deve avvenire, secondo una prima impostazione, mediante l'utilizzo della media aritmetica ponderata, ovvero rapportando le percentuali di ricarico relative ai singoli beni al volume corrispondente di vendita degli stessi, e non della media semplice¹³⁷.

In caso di merci omogenee, invece, l'utilizzo della media semplice non può di per sé essere censurato¹³⁸.

Con una recente pronuncia, i giudici di legittimità hanno approfondito la questione, sostenendo che: «la rettifica basata sulla media aritmetica semplice non è legittima ove tra le merci esista una notevole differenza di valore, ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal carico medio; «il ricorso alla media aritmetica semplice, in luogo della media

135 Cass. 5 dicembre 2005 n. 26388, Cass. 7 settembre 2010 n. 19136 e Cass. 31 maggio 2011 n. 11985.

136 Cass. 9 settembre 2005 n. 18032.

137 Cass. 24 luglio 2009 n. 17379.

138 Cass. 19 giugno 2009 n. 14328.

ponderata è consentito quando risulti l'omogeneità della merce ... o non sia eccepita la disomogeneità»; sul piano dell'onere della prova, il presupposto della disomogeneità della merce deve essere provato, e prima ancora eccepito, dal contribuente¹³⁹.

La determinazione dell'imponibile sulla base delle percentuali di ricarico deve avvenire tenendo nella dovuta considerazione il contesto in cui opera il soggetto «accertato», specie se l'attività imprenditoriale ha avuto inizio nel periodo d'imposta oggetto di verifica¹⁴⁰.

La percentuale di ricarico adottata dal contribuente, ritenuta inferiore alla media, può essere giustificata dal fatto che, in tal modo, è possibile aumentare il volume delle vendite nonché ottenere premi di produzione dai fornitori, anziché essere sintomatica di un comportamento antieconomico¹⁴¹.

L'accertamento analitico-induttivo può essere emanato prendendo come fatto noto (ovvero come punto di partenza del ragionamento presuntivo) uno o più fattori produttivi¹⁴².

Così si è avuto modo di affermare che: costituisce presunzione «qualificata», «ai fini della ricostruzione del reddito di una impresa addetta alla lavorazione del legno, il dato di resa media fra materia

139 Cass. 16 dicembre 2009 n. 26312.

140 C.t.r. Genova. 3 settembre 2008 n. 97.

141 C.t.p. Trieste 5 agosto 2010 n. 166.

142 Nel caso dell'attività di ristorazione, a parere della giurisprudenza, il consumo unitario di tovaglioli costituisce un fatto noto sul quale si potrebbe fondare la rettifica presuntiva, poiché il consumo degli stessi potrebbe far presumere il numero dei pasti effettuati nel ristorante, dovendo comunque scomputare quelli consumati dal personale (cfr. per tutte, Cass. 13 aprile 2007 n. 8869 e Cass. 28 maggio 2007 n. 12438). Il cosiddetto «tovagliometro», tuttavia, può anche essere utilizzato a favore del contribuente, siccome è stato sancito che questi può fornire la prova contraria rispetto ai fatti sintomatici di evasione mediante tale strumento, e che l'ufficio, ai fini della fondatezza della pretesa, deve vagliare tale assunto (C.t.r. Roma 19 novembre 2009 n. 275). Alle stesse conclusioni la Suprema Corte è giunta per il consumo unitario di acqua minerale (Cass. 23 luglio 2010 n. 17408).

prima (nella specie, tronchi di legno) e prodotti finali (nella specie, compensato), rilevato in contraddittorio con l'interessato»; in un'impresa manifatturiera, possono costituire presunzioni «qualificate» «le percentuali di incidenza della mano d'opera rispetto al dichiarato costo delle materie prime, oppure le ricostruzioni basate sia sulla quantità di energia elettrica consumata, sia sulle materie prime utilizzate»; «è legittima la rideterminazione del reddito imponibile sulla base di individuate gravi anomalie riscontrate nel rapporto tra ricavi e immobilizzazioni tecniche, nonché tra ricavi e oneri per il personale dipendente e nella situazione patrimoniale finanziaria della società»; «è condivisibile l'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa fondato sulla dichiarazione di prezzi d'acquisto di macchinari usati notevolmente superiori ai prezzi di rivendita»¹⁴³.

In linea di principio, gli accertamenti basati sui fattori produttivi non possono ritenersi legittimi qualora il recupero a tassazione non sia stato preceduto da un attento vaglio della realtà imprenditoriale in cui il soggetto «accertato» opera.

La verifica fiscale può essere basata sulla presunta presenza di «lavoro nero» nonché sull'incidenza del costo del lavoro sul fatturato.

In giurisprudenza è stato specificato che la presenza di «lavoro nero» nonché l'incongruenza di alcuni indici di resa dei fattori produttivi legittimano la rettifica analitico-induttiva¹⁴⁴.

Nel caso in cui i funzionari rilevino l'erogazione di somme di denaro ai lavoratori, queste si presumono corrisposte a titolo di

143 Comando Generale della Guardia di finanza, richiamando l'orientamento della giurisprudenza, con la circ. 1/2008, Parte IV, cap. 2.

144 Ad avviso di Cass. 11 aprile 2012 n. 5731, la presenza di «lavoro nero» può anche legittimare l'accertamento induttivo, essendo sintomatica di generale inattendibilità della contabilità.

retribuzione¹⁴⁵, senza una persuasiva prova contraria ad opera del contribuente¹⁴⁶ e ciò può avere rilievo, a seconda dei casi, sull'omessa esecuzione delle ritenute, sui redditi non dichiarati dal lavoratore nonché sulla presunzione secondo cui i lavoratori irregolari generano ricavi non dichiarati¹⁴⁷.

L'accertamento analitico-induttivo ben può essere basato sul rinvenimento, durante il controllo sostanziale, di documentazione extracontabile.

Infatti, secondo consolidata giurisprudenza, il ritrovamento di una «contabilità parallela» legittima, a prescindere dalla sussistenza di altri elementi, la rettifica dell'imponibile¹⁴⁸.

Sul punto, la giurisprudenza ha ritenuto la liceità della rettifica presuntiva nelle ipotesi di: «divario fra la sommatoria delle poste,

145 Sulla nozione di retribuzione, cfr. Perone, voce *Retribuzione*, in *Enc. dir.*, vol. XL, Milano, 1989, pag. 46; Mortillaro, voce *Retribuzione*, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1990; Cinelli, *Retribuzione dei dipendenti privati*, in *Noviss. dig. it.*, vol. VI, Torino, 1986, pag. 652; Zoli, voce *Retribuzione (impiego privato)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, pagg. 418 e seguenti; Angiello, *La retribuzione*, in *Commentario Schlesinger*, Milano, 1990, pag. 46; Ricci, *Diritto alla retribuzione*, in Caruso, Zoli, Zoppoli, *La retribuzione: struttura e regime giuridico*, Napoli, 1994, vol. II, pagg. 9 e seguenti; Roma, *La retribuzione*, in *Dottrina e giurisprudenza del lavoro* (a cura di Giugni), Torino, 1993.

146 Cass. 10 marzo 2008 n. 6335.

147 In base al principio dell'onnicomprendività della retribuzione imponibile: cfr., sul punto, Vallebona, *Sul cosiddetto principio di onnicomprensività della retribuzione*, in *Giust. civ.*, 1981, I, pag. 2154; Zoli, *Il principio di onnicomprensività della retribuzione tra legge e contratto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1983, pag. 328; Evangelista, *Onnicomprensività: un principio sconosciuto alla retribuzione*, in *Dir. giust.*, 2001, n. 40, pag. 39.

148 Cass. 26 settembre 2008 n. 24206 e Cass. 6 novembre 2009 n. 23585. Con la sentenza 13 ottobre 2008 n. 25101, la Corte di cassazione ha cassato la sentenza del giudice di merito poiché la Commissione, erroneamente, ha sancito che «il rinvenimento di appunti ed annotazioni contenenti nominativi e cifre, ma non anche le annotazioni degli avvenuti pagamenti, non consentirebbe di superare il dato formale della regolare tenuta delle scritture contabili». La Cassazione evidenzia che l'assunto è infondato e che «l'errore commesso dalla CTR è di aver escluso ogni valore probatorio della contabilità parallela perché non era stata tenuta in maniera completa e con diligenza».

coperte da scontrino fiscale, e quella degli importi riscossi mediante carta di credito, alla stregua, del resto, delle risultanze del giornale di fondo»¹⁴⁹; ritrovamento, sulla scrivania dell'amministratore delegato di una società, di block notes relativi a cessioni di determinati beni, le quali, in parte, hanno trovato riscontro nelle scritture contabili¹⁵⁰; determinazione dell'imponibile basata sul ritrovamento, presso un soggetto terzo, di assegni emessi a favore del contribuente sottoposto a verifica¹⁵¹; informazioni contenute in floppy disk¹⁵²; esibizione, da parte della società, di un tabulato interno relativo alla consistenza del magazzino¹⁵³; appunti comprovanti le prenotazioni di un ristorante¹⁵⁴.

La documentazione utile ai fini dell'accertamento presuntivo ben può essere rinvenuta in sede di controllo eseguito nei confronti di terzi (ad esempio, i fornitori del contribuente). In tal caso, però, l'accertamento è legittimo a condizione che sia provata, sulla base di elementi obiettivi, la riferibilità all'azienda «accertata» della documentazione rinvenuta¹⁵⁵. Infine il recupero a tassazione può scaturire da una discordanza tra la quantità di merci giacenti e quella risultante dalla contabilità.

Da ultimo, si ricorda che la giurisprudenza ha più volte sancito la legittimità di tale tipologia di rettifica¹⁵⁶.

2.3 L'accertamento tributario «per antieconomicità»

Il comportamento antieconomico¹⁵⁷, che l'imprenditore non sia

149 Cass. 28 marzo 2003 n. 4721.

150 C.t.c. 13 maggio 88 n. 4113.

151 Cass. 7 maggio 2007 n. 10345.

152 Cass. 24 luglio 2009 n. 17365 e Cass. 31 marzo 2008 n. 8255.

153 Cass. 25 marzo 2009 n. 7184.

154 Cass. 12 marzo 2009 n. 5947.

155 Cass. 9 settembre 2008 n. 23254.

156 Cfr., da ultimo, Cass. 17 luglio 2008 n. 19661.

157 Al riguardo Beghin, Agevolazioni tributarie e prestazioni di servizi ottenute a

in grado di giustificare in alcun modo, può comportare l’emanazione di un accertamento di tipo presuntivo¹⁵⁸.

L’attività economica, dal punto di vista civilistico, è quella diretta alla creazione di nuove utilità, nel senso di nuova ricchezza, che può anche consistere in un incremento di valore dei beni già esistenti. Una diversa elaborazione chiarisce invece che l’attività d’impresa deve essere indirizzata al fine produttivo, però deve anche essere svolta secondo un metodo economico: la economicità del metodo si aggiunge pertanto a quella del fine¹⁵⁹.

Tutti concordano tuttavia sulla irrilevanza della aspirazione del soggetto agente, e cioè sulla intenzione di effettuare una gestione di un certo tipo o, più in generale, dello scopo di chi esercita l’attività: il criterio di gestione deve essere oggettivamente identificabile. È pacifico cioè il suo collegamento ad elementi che devono emergere dal modo di essere dell’attività, sotto il profilo delle modalità di impostazione ed attuazione della gestione.

prezzi “fuori mercato”, in Corr. trib., 2009, pagg. 203 e seguenti; Greggi, Il requisito dell’“obiettiva economicità” dell’attività d’impresa nell’accertamento “contabile induttivo”, in Riv. dir. trib., 2001, 6, pag. 507; Panizzolo, Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti, in GT-Giur. trib., 2001, pag. 1031; Caraccioli, “Antieconomicità” ed evasione fiscale (nota a Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001 n. 1821, Min. fin. c. G.), in Il fisco n. 8/2001, pag. 3142. Per l’inerenza connessa alla antieconomicità v. Beghin, Atti di gestione “anomali” o “antieconomici” e prova dell’afferenza del costo all’impresa, in Riv. dir. trib., 1996, I, pagg. 413 e seguenti; Zoppini, Sul difetto di inerenza per antieconomicità manifesta, in Riv. dir. trib., 1992, II, pagg. 937 e seguenti; Lupi, A proposito di inerenza ... il fisco può entrare nel merito delle scelte imprenditoriali?, in Riv. dir. trib. 1992, II, pagg. 940 e seguenti; Marello, Involuzione del principio di inerenza?, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, pagg. 502 e seguenti; Salvati, Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell’accertamento induttivo, in Rass. trib. 2009, pagg. 816 e seguenti; Tinelli, Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d’impresa, in Riv. dir. trib., 2002, I, pag. 452.

158 Cfr., per tutte, Cass. 23 gennaio 2008 n. 1409.

159 Capolupo, La valutazione della economicità degli atti, in Il fisco n. 7/2009, fascicolo n. 1, pag. 1031.

Per quanto riguarda poi l'identificazione del metodo economico¹⁶⁰, esso deve essere presente nelle gestioni impostate al conseguimento di un lucro oggettivo, e cioè di un utile, o tuttavia di un vantaggio economico che vada oltre la mera copertura dei costi di produzione, così come nessuno dubita della sua assenza nelle gestioni impostate alla erogazione delle risorse e cioè al conseguimento di una perdita o di un depauperamento del patrimonio¹⁶¹.

Le opinioni non sono invece concordi in merito alla natura

160 Sul punto Genovese, *La nozione giuridica dell'imprenditore*, Padova, 1990, pag. 27, secondo il quale ai fini della integrazione della nozione di economicità il metodo del pareggio di bilancio va respinto, mentre va accolto il metodo di gestione che consente la produzione del guadagno; in tal senso pure Buttaro, *O.N.L.U.S. Riforma della disciplina delle associazioni impresa e fallimento*, in *Riv. soc.*, 2000, pag. 126, in part. pagg. 133-134, il quale sottolinea l'essenzialità dello scopo di lucro per la identificazione dell'attività d'impresa.

161 Occorre – in uno – che vi siano valide ragioni economiche perché l'agire giuridico possa dirsi meritevole di tutela. In assenza di valide ragioni economiche, per esempio, il mero risparmio d'imposta non può essere tutelato: Di Pietro, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, Milano, 1999; Leonardi, *Normativa antielusione: brevi note sull'assetto attuale e sulle recenti prospettive di sviluppo*, in *Boll. trib.*, 1997, pag. 999; Lunelli, *Normativa antielusione*, in *il fisco*, n. 30/1997, pag. 8484; Lupi, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. Trib.*, n. 5/1997, pag. 1099; Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 2001, pag. 277; Nussi, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 503; Piccone Ferrarotti, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del d.lgs. n. 358/1997*, in *Rass. Trib.*, n. 5/1997, pag. 1147; Potito, *Le valide ragioni economiche di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973: considerazioni di un economista d'azienda*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 59; Russo, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 71; Tabellini, *Il progetto governativo antielusione*, in *Boll. trib.*, 1997, pag. 1061; Valente, *Riorganizzazioni societarie. Prime riflessioni sulla nuova normativa antielusione*, in *il fisco*, n. 35/1997, pag. 10159; Valente, *Concatenazione motivazionale e concatenazione esecutiva nella disciplina antielusione*, in *il fisco*, n. 42/1997, pag. 12254; Vanz, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2002, pag. 1606; Zizzo, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Cedam, Padova, 1999, pag. 435; ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusion nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pag. 53.

economica delle attività gestite con il metodo del pareggio del bilancio e cioè secondo quel criterio che mira solo alla copertura dei costi di produzione. Si ritiene infatti che il metodo economico sia quello che consente, almeno nel lungo periodo, la remunerazione dei fattori della produzione e cioè l'autosufficienza economica e la durabilità dell'impresa.

Diversamente si afferma che la gestione in pareggio non è sufficiente per integrare l'economicità del metodo in quanto è necessario che le attività svolte siano almeno potenzialmente lucrative, nel senso di lucro oggettivo¹⁶², rimanendo tuttavia irrilevanti sia l'effettivo conseguimento di un profitto, e cioè il risultato positivo della gestione, sia la sua devoluzione a fini altruistici. Nell'ambito del lucro oggettivo si fanno rientrare, talvolta, non solo le attività rivolte all'incremento pecuniario, però anche quelle rivolte al conseguimento di un risparmio di spesa o di un qualsivoglia vantaggio patrimoniale.

Conseguentemente, si può sostenere che l'attività è condotta con metodo economico quando è diretta alla remunerazione dei fattori produttivi utilizzati ed è chiaro che una simile valutazione va effettuata esaminando la gestione dell'attività nel suo complesso e non con riguardo alle singole operazioni, che invece andrebbero inserite all'interno dell'attività complessivamente esercitata.

162 Ferrara-Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano 1999, pag. 42, che fa riferimento all'attitudine a conseguire un risultato economico positivo; tale nozione era già presente in Bigiavi, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, pag. 77. Vedi ancora in tal senso Marasà, *Le società senza scopo di lucro*, Milano 1984, pag. 106, il quale afferma che il lucro oggettivo può atteggiarsi in due modi differenti (in relazione al "carattere polisenso del requisito dell'economicità"), e cioè come produzione di nuove utilità, o come produzione di utili in senso stretto; riporta poi (pag. 79, nota 19) i diversi significati di "economicità", ed afferma che "Il termine non è usato con accezione costante nelle definizioni codicistiche", aggiungendo (pag. 386) che la polivalenza del termine è un fenomeno frequente anche nell'ambito dello stesso settore dell'ordinamento.

L'orientamento consolidato¹⁶³ è concorde nel ritenere che l'antieconomicità è indice di evasione fiscale.

Invero, il sistema delineato dall'art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600/1973 consente, come noto, una rettifica induttiva del reddito dichiarato, pur in presenza di scritture contabili regolarmente tenute, ancorando tale forma di accertamento alla sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

E tanto perché la regolarità della tenuta delle scritture contabili non implica all'evidenza la certezza assoluta in ordine all'effettività del reddito prodotto, avendo esclusivamente la funzione di documentare e serbare memoria di quanto prodottosi nella sfera giuridica del contribuente, integrando un primo tassello per colmare l'inferiorità conoscitiva dell'Amministrazione nell'attività di accertamento.

Senonché, anche se è indiscusso che la regolarità della contabilità non può costituire di per sé uno sbarramento all'azione di accertamento, non sostanziandosi in un baluardo di correttezza sostanziale dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, è altrettanto vero che, per correggere le risultanze di una contabilità regolare a

163 Tale filone giurisprudenziale ha suscitato, e tuttora suscita, più di qualche perplessità per l'eccessiva valorizzazione di un criterio di rettifica che parrebbe sanzionare le scelte imprenditoriali. Occorre rilevare che per la Cassazione *in primis*, nello stesso fondamento dell'accertamento cosiddetto analitico-induttivo, per cui se è vero che, pur a fronte di una contabilità regolare, l'Ufficio può accertare induttivamente un maggior reddito *ex art. 39, comma 1, lettera d), d.p.r. n. 600/1973 e art. 62-sexies, D.l. n. 331/1993*, è altrettanto vero che devono sussistere non solo i presupposti per superare lo sbarramento costituito dalla regolarità nella tenuta delle scritture, però anche quelle presunzioni gravi, precise e concordanti richiesta dalla norma a supporto della ricostruzione amministrativa del reddito del contribuente. In secondo luogo, la grave incongruenza alla base della rettifica di tipo induttivo può sostanziarsi nella valutazione di anomalia riferita alla condotta commerciale del contribuente, sicché l'antieconomicità delle scelte operate dallo stesso può di per sé integrare i presupposti della verifica.

mezzo di ragionamenti di carattere presuntivo, il legislatore ha inteso subordinare la legittimità delle ricostruzioni induttive alla sussistenza di presunzioni qualificate¹⁶⁴.

Il potere di rettifica, attribuito dal legislatore all'Amministrazione con la norma in esame, è quindi condizionato dalla necessità di servirsi di presunzioni gravi, precise e concordanti ed è vincolato nel fine, dovendo tuttavia essere diretto all'accertamento di una capacità economica effettiva, anche se è chiaro, come ampiamente sostenuto in dottrina e giurisprudenza, che il risultato dell'applicazione delle presunzioni non coincide con la certezza del risultato, però con un alto grado di probabilità determinato sulla base del criterio della normalità causale.

L'esigenza di pervenire ad un risultato il più vicino possibile ad una capacità economica effettiva è tutelata dal disposto dell'art. 39, comma 1, lettera d), laddove impone la necessità di più elementi da valutare, atteso che il procedimento induttivo previsto dalla norma

164 Bruzzone, Presupposti di legittimità dell'accertamento analitico-induttivo (nota a Cass., Sez. I, 5 settembre 1996 n. 8089; Comm. trib. centr., Sez. II, 24 gennaio 1996 n. 239), in Riv. giur. trib., 1997, pag. 529; Fantozzi, I presupposti dell'accertamento sintetico e induttivo, in Riv. Notariato, 1977, pag. 899; Id, voce Accertamento tributario, in Enc. Giur. Treccani, vol. I, Roma, 1988; Id, I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario, in Riv. dir. fin., 1984, 2, pagg. 216 e seguenti; Fazzini, L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore, in Rass. trib., n. 2/1996, pag. 347; Fedele, L'accertamento tributario, ed i principi costituzionali, in L'accertamento tributario, a cura di Di Pietro, Milano, 1994, pagg. 29 e seguenti; Lupi, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Giuffrè, Milano, 1988; Muleo, Contributo allo studio del sistema probatorio nell'accertamento tributario, Giappichelli, Torino, 2000; Russo, La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali, in Riv. dir. trib., 1995, I, pagg. 1 e seguenti; Tesauro, Le presunzioni nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, pag. 194; Tinelli, Riflessioni sulla prova per presunzioni nell'accertamento del reddito di impresa, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, I, pag. 476; Tosi, Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, Milano, 1999.

muove dalla conoscenza di fatti secondari, ritualmente acquisiti (tramite fonti di prova oppure il notorio o la non contestazione) per dedurre l'esistenza di un fatto principale ignorato e si fonda sulla ricorrenza di tre requisiti: il requisito della gravità, che è riferito al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre e per il quale è sufficiente che l'esistenza del fatto ignorato sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; il requisito della precisione, che impone che non siano vaghi, però ben determinati nella loro realtà storica, i fatti noti dai quali muove il ragionamento probabilistico; ed il requisito della concordanza che postula la convergenza della pluralità di fatti noti nella dimostrazione del fatto ignorato.

L'interpretazione giurisprudenziale della norma si è spinta ad affermare che la pluralità dei fatti da valutare per disattendere una contabilità regolare è solo eventuale, atteso che il convincimento dell'Ufficio (e del giudice) può basarsi, finanche in contrasto con le risultanze di altre prove acquisite, anche su di una sola presunzione, sempre che questa sia grave e precisa e di valore decisivo.

Secondo tale interpretazione, quindi, nel sistema dell'accertamento analitico induttivo delineato dall'art. 39, comma 1, lettera d), per sostenere la rettifica induttiva dell'amministrazione può bastare anche una sola presunzione, purché di valore decisivo e sempre che sia grave e precisa¹⁶⁵ e ben può tale presunzione essere incarnata dalla antieconomicità del comportamento del contribuente.

165 Sul punto, l'interpretazione riferita sembra travalicare i limiti derivanti dalla lettera della norma che inequivocabilmente utilizza il plurale con riferimento alle presunzioni gravi, precise e concordanti e, soprattutto, qualifica tali presunzioni anche con l'aggettivo concordanti, che evidentemente implica la convergenza tra più di una presunzione e l'insufficienza di una sola, richiedendo, quindi, che non vi sia contrasto tra i diversi elementi da valutare per poter addivenire ad una conclusione coerente.

In proposito, la Cassazione ha sostenuto¹⁶⁶ «in tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'articolo 39, comma 1 lett. d), d.p.r. 600/1973; a tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie»¹⁶⁷.

La succitata sentenza n. 1821 del 9/2/2001 della Corte di cassazione ha spianato la strada a più pronunce aventi lo stesso principio e cioè: «in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, 1° comma, lett. d), d.p.r. n. 600/73».

Ed ancora la stessa Corte di cassazione¹⁶⁸ ha ribadito che «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza,

¹⁶⁶ Cass. 9 febbraio 2001 n. 1821.

¹⁶⁷ Sulla base di tale principio, la Suprema Corte ha annullato con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria che aveva escluso la sussistenza di un'alterazione di bolle di accompagnamento, e annullato l'accertamento presuntivo, sulla base dell'aspetto esteriore delle bolle medesime e non ritenendo sintomatica di falsificazione l'effettuazione di più trasporti a distanza di pochissimi giorni, in ragione della breve distanza tra la sede dell'acquirente e quella della venditrice.

¹⁶⁸ Sentenza del 3 maggio 2002, n. 6337.

anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi è, pertanto, consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici – purché gravi, precise e concordanti – maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente»¹⁶⁹.

La Cassazione ha, inoltre, precisato che «In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, il quale consente di desumere l'esistenza di ricavi non dichiarati anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti»¹⁷⁰.

E, anche, che «È legittimo l'accertamento dell'Ufficio, che in rettifica di un solo punto dei ricavi, ritenga antieconomico un contratto di affitto di appartamenti turistici stipulato da una società, antieconomicità che di per se stessa costituisce un elemento indiziario grave e preciso, senza che la società interessata abbia dimostrato che il compenso percepito era effettivamente quello in contratto e dopo che l'Ufficio aveva dimostrato la irragionevolezza della condotta del contribuente con l'accertata rilevante differenza, priva di ogni giustificazione, tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore»¹⁷¹.

Sempre sulla scia delle suddette decisioni la sentenza n. 12674

169 Nella fattispecie, la Suprema Corte ha cassato la sentenza di una Commissione Tributaria, che aveva ritenuto illegittimo l'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, fondato sulla dichiarazione di prezzi di acquisto di macchinari usati, notevolmente superiori ai prezzi di rivendita.

170 Sentenza n. 7680 del 25 maggio 2002.

171 Sentenza n. 398 del 27 maggio 2002.

del 13 giugno 2005 dei giudici della Corte di cassazione ha statuito che «È ammissibile un accertamento induttivo pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto configgente con le regole fondamentali della ragionevolezza».

Nello stesso anno, la successiva Sentenza n. 20422 del 21 ottobre 2005 ha stabilito che «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, ed in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico-induttivo, il quale tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente, per ricostruire i ricavi effettivi; trattasi, in tal caso, non già di accertamento induttivo *tout court*, ma di accertamento analitico-induttivo, che è sempre legittimo quando l'esposizione dei ricavi sia talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione».

Tutte le succitate sentenze della Corte di cassazione avvalorano il comportamento dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, confermano la possibilità, da parte del fisco, di entrare nel merito delle scelte imprenditoriali non solo per disconoscere gli eventuali vantaggi fiscali (norme antielusive¹⁷²), ma anche al fine di legittimare

172 In materia, v. V. Ficari, Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione, in Rass. Trib. n. 2/2009; pagg. 390 e seguenti; E. Della Valle, L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale, in Rass. Trib. n. 2/2009, pagg. 375 e seguenti; G. Zizzo, Clausola antielusione e capacità contributiva, in Rass. Trib. n. 2/2009, pagg. 487 e seguenti; M. Beghin, L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente, in Corr. Trib., 2009, pag. 823; Id., Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente, in Riv. Dir. Trib., 2009, pagg. 408 e seguenti; G. Marongiu, Abuso del diritto o abuso di potere?, Corr. Trib., 2009, pagg. 1076 e seguenti; A. Lovisolo, Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio, in Riv. Dir.

un accertamento induttivo basato solo sull'antieconomicità della gestione con la quale supporre la sussistenza di evasione¹⁷³.

L'analisi giurisprudenziale porta ad osservare come «l'effettuazione di un'operazione che contrasti con i criteri di economicità non solo costituisce di per se stessa un elemento indiziario estremamente grave e preciso ma, esaminata nei suoi vari aspetti, comporta una serie di corollari che, considerati separatamente, costituiscono a loro volta ulteriori elementi indiziari – irragionevolezza della condotta della società contribuente, differenze rilevanti e prive di ogni giustificazione logica tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti all'epoca e in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore, sproporzione altrettanto notevole, ed altrettanto ingiustificata, tra mezzi impiegati e redditi esposti, eccetera – che valgono, nel loro complesso, ad integrare quegli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti che consentono all'amministrazione di ritenere inattendibile la contabilità aziendale e

Trib., 2009, pag. 49; M. Poggioli, Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali, in Riv. Dir. Trib., 2008, pagg. 252 e seguenti; M. Cantillo, Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio, in Rass. Trib. n. 2/2009, pagg. 481 e seguenti. Per un ampio approfondimento della tematica, si veda Aa.Vv., Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'impostazione tributaria, a cura di Maisto, Milano, 2009.

173 Infatti, la Sezione Tributaria della Corte di cassazione (Sentenza n. 10650 del 3 Agosto 2001), con richiamo alla precedente giurisprudenza di legittimità (Sentenza n. 1821 del 9 febbraio 2001, Sentenza n. 12813 del 27 settembre 2000), ha evidenziato che: «Va tenuto conto che l'antieconomicità di un comportamento può rappresentare un serio elemento probatorio in ordine ad una evasione». L'antieconomicità del comportamento dell'imprenditore trova il suo fondamento, così come statuito nella sentenza della Corte di cassazione n. 14428 depositata l'8 luglio 2005, nel fatto che «le operazioni contestate non seguivano la logica del profitto, anzi erano prive di una valida ragione economica che neppure la società era stata in grado di indicare, restando trincerata sulla legittimità formale del suo operato».

a procedere, appunto, ad un accertamento induttivo».

La sentenza della sezione tributaria della Cassazione datata 14 gennaio 2003, n. 398, prendendo come esempio una precedente sentenza del 9 febbraio 2001, n. 1821 ne riproduce fondamentalmente l'*iter* logico stabilendo che ogni attività deve essere caratterizzata dal rispetto dei criteri di economicità sostanziale e che qualora questi vadano contro l'*id quod plerunque accidit* è gioco forza sospettare che vi siano, in una data operazione, manovre evasive e/o elusive¹⁷⁴.

L'art. 2082 c.c. precisa semplicemente che è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi. Sono, dunque, questi i requisiti principali ai quali deve tendere l'imprenditore (organizzazione, economicità e professionalità).

In buona sostanza, l'organo accertatore nei casi in cui ha rilevato l'antieconomicità delle scelte aziendali, procedendo su questa ad accertamento, ha sancito l'inversione dell'onere della prova.

174 Cosciani, *Scienza delle finanze*, Torino, UTET, 1991, pagg. 166-167, «con l'elusione il contribuente si sottrae all'obbligo del pagamento del tributo senza violare la legge, e, pertanto, senza incorrere in alcuna sanzione da parte delle autorità. Ricorre ogni volta che il contribuente distorce le sue scelte anche meramente formali cercando di rendere minimo l'onere dell'imposta senza dar luogo a processi di traslazione ... L'evasione, invece, implica una diretta violazione della norma di legge e, quindi, è un illecito giuridico che si può tradurre in un costo economico ... è un'azione economica vera e propria in quanto è il risultato di un calcolo rivolto a minimizzare la perdita monetaria connessa col prelievo o per conseguire un utile in presenza di certe norme fiscali». L'Autore prosegue affermando che «l'elusione può essere evitata rendendo le norme che disciplinano una data imposta più razionali. È necessario che la disciplina giuridica dell'imposta preveda disposizioni coordinate ed organiche per tutti i presupposti del tributo che hanno un certo carattere di analogia sostanziale, e, in via generale, che per ogni nuova imposta od inasprimento di tributi preesistenti il legislatore consideri anche gli effetti che tali innovazioni possono avere sui tributi complementari, onde evitare i fenomeni lamentati». V. pure Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, Milano, 2001, pag. 284, secondo cui «l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione».

L'art. 2697 c.c. che trova diretta applicazione nell'ordinamento tributario, non ostandovi deroghe specifiche, dispone che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre su chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti, ovvero obietta che il diritto ha subito modificazioni od estinzioni, incombe l'onere di provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Nelle sentenze della Corte di cassazione sopra esaminate, i giudici, in presenza di una operazione palesemente antieconomica per il contribuente che la effettua, la stessa antieconomicità viene fatta assurgere a presunzione che, in ambito processual-tributario, rappresenta una prova presuntiva (prova indiretta) di comportamento illecito del contribuente. Conseguentemente, qualora il contribuente non riuscisse a fornire una valida ragione economica del comportamento avuto per l'operazione oggetto di controllo fiscale, l'accertamento di un maggior reddito, derivante dal disconoscimento di quel comportamento antieconomico, difficilmente potrebbe essere censurato dal giudice tributario.

La riduzione dei costi è l'obiettivo più perseguito per chiunque svolga una attività economica. Pertanto, qualora un soggetto economico si discosti da tale obiettivo e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo il fondato sospetto che l'incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà¹⁷⁵.

D'altra parte, l'onere del contribuente di motivare le scelte che

175 Il principio secondo il quale colui che ha posto in essere un comportamento antieconomico abbia l'onere di fornire una giustificazione razionale della propria scelta ha trovato, poi, conferma, con specifico riferimento alla materia delle II.DD. nella disposizione secondo la quale «Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario» (art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/73).

non sono in linea con i criteri di gestione economica della propria attività (scelte che, quindi, appaiono incomprensibili in base ai normali criteri di valutazione) è il simmetrico e/o il reciproco all'obbligo di motivazione¹⁷⁶ degli atti che grava sull'Amministrazione finanziaria (ora sancito come principio generale dall'art. 7 dello Statuto del contribuente).

Conclusivamente, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo¹⁷⁷, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. n. 600/73. E, comunque, i giudici di merito, per annullare l'accertamento, devono specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritengono che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie¹⁷⁸.

2.4 L'accertamento tributario induttivo

Al ricorrere di determinate circostanze, il comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973 consente la determinazione dell'imponibile dichiarato dal contribuente in via induttiva.

Tale rettifica si caratterizza per il minor rigore con cui l'ufficio è legittimato alla ricostruzione del reddito e, di conseguenza, è potenzialmente più lesiva dei diritti del contribuente rispetto agli accertamenti analitici o presuntivi.

176 Giorgi, L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova, in Rass. trib. n. 3/2001, pagg. 687 e seguenti.

177 In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la prova della deducibilità dal reddito di impresa dei costi spetta al contribuente (Cass. 2 settembre 1995, n. 9265).

178 Cass. 9 febbraio 2001 n. 1821.

Nelle scienze naturali, il metodo induttivo si distingue per essere basato sull'osservazione di un determinato fenomeno naturale, in modo da ricavarne una regola di portata generale. L'assioma è, in linea di principio, valido anche nella materia fiscale, posto che la determinazione delle operazioni del contribuente viene effettuata, sostanzialmente, nella suddetta maniera¹⁷⁹.

L'accertamento induttivo si differenzia da quello analitico in quanto il primo è strumentale alla determinazione della totalità delle operazioni imponibili, e non solo di alcune di esse.

Come precisato dal Ministero delle Finanze, infatti, «il metodo induttivo è costituito da un procedimento logico diretto a costruire l'imponibile globale senza analizzarne le singole parti semplici, bensì impiegando nella costruzione tutte le notizie, le prove ed i dati, anche soltanto extracontabili, comunque raccolti»¹⁸⁰.

La rettifica induttiva è legittima solo se ricorrono le tassative condizioni richieste dal comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973.

Al ricorrere delle suddette condizioni (tra le quali rientra la complessiva inattendibilità dell'assetto contabile), il reddito può essere determinato: sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio; con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili; utilizzando presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza¹⁸¹.

179 Quanto esposto è confermato dalla C.M. 23 maggio 78 n. 29, Parte IV, ove il Ministero delle Finanze ha affermato che «risalendo dal particolare al generale, si induce un giudizio sull'entità dell'imponibile da assumere a base della determinazione dell'imposta».

180 C.M. 23 maggio 78 n. 29, Parte IV.

181 Come specificato dal Comando Generale della Guardia di finanza (circ. 1/2008, Parte IV, cap. 1), «detto metodo rappresenta quindi un sistema eccezionale, che si pone evidentemente all'estremo opposto di quello analitico-contabile ed applicabile solo in presenza degli specifici presupposti

L'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 impone, come requisito di legittimità dell'accertamento induttivo, la sussistenza di almeno una delle seguenti condizioni: omessa presentazione della dichiarazione; mancata indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione; rilevazione, mediante verbale d'ispezione, di uno dei seguenti fatti: omessa tenuta della contabilità; sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili; scritture contabili non disponibili per forza maggiore; rilevazione, mediante verbale d'ispezione, della generale inattendibilità della contabilità; inottemperanza del contribuente agli inviti disposti dagli uffici; irregolarità dichiarative relative agli studi di settore.

L'adozione del metodo induttivo in assenza delle condizioni sopra evidenziate conduce alla sua illegittimità.

Ebbene, nel caso in cui il contribuente ometta di presentare la dichiarazione o presenti una dichiarazione nulla, l'Amministrazione finanziaria può emanare il cosiddetto «accertamento d'ufficio».

L'art. 41 d.p.r. 600/1973 prevede che l'ufficio è legittimato in tal caso a prescindere, in tutto o in parte, dalle scritture contabili, ancorché regolarmente tenute.

Con la C.M. 30 aprile 77 n. 7, Parte XXXIII, il Ministero delle Finanze ha precisato che la facoltà di prescindere dalle risultanze delle scritture contabili ancorché regolarmente tenute attribuisce all'ufficio un ulteriore potere rispetto alla verifica induttiva. Tuttavia, la presenza di scritture contabili regolari costituisce «un dato dal quale non si può puramente e semplicemente prescindere»¹⁸².

indicati» dal comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973.

182 Secondo C.t.p. Torino 8 febbraio 2010 n. 14, ove il contribuente, nonostante l'omissione, abbia versato gli acconti e abbia tenuto le scritture contabili, l'ufficio non può utilizzare il metodo induttivo di ricostruzione dell'imponibile. Infatti, in questo specifico caso, «l'Agenzia avrebbe dovuto

L'accertamento delle imposte deve essere basato, in linea di principio, sulla contabilità tenuta dal contribuente.

Tuttavia, in ipotesi eccezionali, l'ufficio può prescindere dai dati contabili qualora la contabilità sia: omessa; sottratta; non disponibile; inattendibile nel suo complesso.

Il comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973 presuppone, ai fini dell'applicabilità dell'induttivo, che l'omessa, sottratta, indisponibile, inattendibile contabilità risulti dal «verbale d'ispezione».

La locuzione «verbale d'ispezione» va intesa in senso ampio, con la conseguenza che rientrano in tale concetto: i processi verbali di verifica; il processo verbale di constatazione; il questionario restituito dal contribuente a seguito di richiesta degli uffici.

La redazione del verbale di ispezione si erge a requisito di validità dell'accertamento¹⁸³. Però, parte della giurisprudenza è giunta a conclusioni diverse. Infatti, è stato sostenuto che: la redazione del verbale di ispezione non è necessaria nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia contestato di avere omesso la tenuta della contabilità¹⁸⁴; le omissioni nella tenuta della contabilità possono anche rinvenirsi mediante la richiesta dati ad organi della P.a., nella specie al macello comunale¹⁸⁵.

prendere in esame i dati emergenti dalla contabilità presentata e non utilizzare l'accertamento induttivo per la ricerca di un reddito diverso da quello risultante dalle scritture obbligatorie». Oltre a ciò, non ha rilievo il fatto che la dichiarazione possa ritenersi omessa a seguito del semplice «scartamento» ad opera del sistema telematico dovuto ad un mero errore formale quale l'inesattezza del codice fiscale del contribuente (C.t.p. Treviso 6 novembre 2012 n. 125/9/12). L'omessa indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione costituisce causa di applicabilità dell'accertamento induttivo. Tale ipotesi si verifica raramente nella prassi. La fattispecie può ricorrere quando la dichiarazione è stata presentata, ma in relazione ad altri redditi.

183 C.t.c. 11 ottobre 90 n. 6515 e C.t.c. 14 giugno 89 n. 4309.

184 Cass. 20 maggio 92 n. 6071.

185 C.t.c. 21 agosto 84 n. 7869.

L'omessa tenuta della contabilità legittima l'accertamento induttivo. In particolare, l'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 richiede che non siano state tenute una o più delle scritture contabili obbligatorie a norma dell'art. 14 del suddetto decreto. A titolo esemplificativo, l'accertamento induttivo è legittimo in caso di omessa tenuta: del libro giornale; del libro degli inventari; dei registri IVA; delle scritture di magazzino.

Parte della dottrina ha sostenuto che il richiamo all'art. 14 d.p.r. 600/1973 è totale, quindi concerne anche le scritture non direttamente connesse all'accertamento, come, ad esempio, il registro dei beni ammortizzabili e i libri sociali¹⁸⁶.

La sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili obbligatorie ai sensi dell'art. 14 d.p.r. 600/1973 legittima l'accertamento induttivo.

Tale requisito deve essere coordinato con il cosiddetto «rifiuto di esibizione» di cui agli artt. 52 comma 5 d.p.r. 633/1972 e 32 comma 3 d.p.r. 600/1973.

La mancata esibizione delle scritture contabili comporta l'impossibilità del loro utilizzo nella successiva fase contenziosa.

L'accertamento induttivo è legittimato solo qualora la sottrazione concerna scritture contabili obbligatorie.

Pertanto, tale rettifica non può essere utilizzata in relazione a scritture: la cui tenuta non sia obbligatoria; la cui conservazione non sia più obbligatoria per il decorso dei termini di decadenza dal potere

186 La Cassazione, con la sentenza 11 febbraio 2000 n. 1511, ha ritenuto legittimo il ricorso al metodo induttivo in presenza di omessa tenuta delle scritture ausiliarie, in quanto scritture obbligatorie ai sensi dell'art. 14 d.p.r. 600/1973. A giudizio della Corte, infatti, la contabilità ausiliaria, essendo analitica, risulta imposta dalla legge per consentire di verificare le registrazioni di sintesi del libro degli inventari, che diventano così incontestabili.

di accertamento.

Si rammenta che i termini di decadenza possono essere raddoppiati in caso di constatazione di elementi penalmente rilevanti.

Costituisce motivo di applicazione dell'accertamento induttivo l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore¹⁸⁷. È tale la distruzione ad opera di un disastro naturale: incendio, alluvione, ecc. Pure il furto delle scritture contabili legittima l'accertamento induttivo¹⁸⁸. Comunque, l'ipotesi più frequente di accertamento induttivo è rinvenibile nella generale inattendibilità della contabilità¹⁸⁹.

Resta inteso che non ogni irregolarità legittima la rettifica induttiva. In giurisprudenza si è avuto modo di chiarire che occorre distinguere; «le irregolarità meno gravi, contemplate dal 1 comma della norma [art. 39 d.p.r. 600/1973, n.d.r.], a fronte delle quali la Amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., l'inesattezza od incompletezza di una o più poste emergenti dalle scritture medesime»; «dalle ipotesi di maggiore gravità, previste dal

187 Nel caso di mancata disponibilità della contabilità per forza maggiore, non dovrebbero essere irrogate sanzioni amministrative, quantomeno con riferimento alla mancata esibizione delle scritture (il comma 5 dell'art. 6 d.lgs. 472/97 prevede che non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore).

188 La giurisprudenza ha specificato che ai fini della legittimità dell'accertamento, è irrilevante la presentazione della denuncia di furto all'Autorità giudiziaria (C.t.c. 10 marzo 82 n. 1163); il furto delle scritture contabili legittima la rettifica induttiva (C.t.c. 3 dicembre 92 n. 6522)

189 L'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 legittima tale tipologia di accertamento quando «le omissioni e le false indicazioni accertate ai sensi del precedente comma [disciplinante gli accertamenti analitico e presuntivo] ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica».

comma 2 della medesima norma, che evidenziano un'inattendibilità globale delle scritture ed autorizzano a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva»¹⁹⁰.

Inoltre, la giurisprudenza ha affermato che, in linea di principio, «il parametro della gravità, in presenza di violazioni plurime e ripetute, può essere ricavato soltanto in negativo, nel senso che, normalmente, violazioni numerose e ripetute rendono di per sé inattendibili le scritture contabili, a meno che non si tratti di violazioni di scarso rilievo»¹⁹¹.

La generale inattendibilità della contabilità è stata ritenuta sussistente nei casi seguenti: «un sistema di registrazioni che espone scritture in palese contrasto con l'accertata realtà di un magazzino contabilmente dichiarato di rilevante valore e fisicamente risultato pressoché inesistente»¹⁹²; omessa fatturazione di un quantitativo di borse «la cui determinazione ha avuto luogo tenendo presente, da un lato l'entità del pellame acquistato, dall'altro il numero degli articoli che era possibile produrre computando in questo gli scarti di produzione»¹⁹³; alterazione dei documenti di trasporto¹⁹⁴; fatture prive delle indicazioni di cui all'art. 21 d.p.r. 633/1972¹⁹⁵; contabilità tenuta a matita¹⁹⁶; omessa annotazione delle rimanenze finali nelle scritture contabili, il che si verifica qualora il contribuente si sia limitato ad indicare il solo valore complessivo di esse, omettendo di operare una

190 Cass. 25 maggio 2007 n. 12279 e in senso analogo, Cass. 11 maggio 2009 n. 10839.

191 Cass. 8 agosto 2005 n. 16724.

192 C.t.c. 23 maggio 92 n. 3649.

193 Cass. 16 giugno 90 n. 6102.

194 Cass. 27 giugno 2008 n. 17622.

195 Cass. 2 marzo 2012 n. 3259.

196 Cass. 25 maggio 2007 n. 12279.

distinzione di beni per categorie omogenee¹⁹⁷; rinvenimento, nelle more del controllo, di una contabilità «parallela»¹⁹⁸, anche se contenuta in appositi files¹⁹⁹.

Non è, invece, sintomatica di inattendibilità della contabilità la tardiva esibizione del registro di prima nota dei corrispettivi²⁰⁰.

La Corte di cassazione ha ritenuto legittimo l'accertamento induttivo in caso di omessa sottoscrizione delle scritture contabili obbligatorie²⁰¹.

In virtù dei poteri loro conferiti dall'art. 32 d.p.r. 600/1973, gli uffici finanziari possono, tra l'altro: invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresa l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalla

197 Cass. 19 novembre 97 n. 11515, Cass. 17 settembre 2009 n. 20004 e Cass. 13 aprile 2012 n. 5870.

198 Cass. 13 maggio 2011 n. 10564, Cass. 13 maggio 2011 n. 10564 e Cass. 16 novembre 2011 n. 24051.

199 Cass. 30 marzo 2012 n. 5226.

200 C.t.r. Roma 12 luglio 2012 n. 243/4/12.

201 Cass. 14 febbraio 2003 n. 2250: ad avviso dei giudici, «la loro mancata sottoscrizione non costituisce una mera irregolarità formale (come affermato dai ricorrenti); le schede contabili obbligatorie, in realtà, sono tali giuridicamente, e possono svolgere la loro funzione di attestazione dei dati in esse riportati soltanto se il contribuente (o il suo legale rappresentante) si assume, attraverso la sottoscrizione, la responsabilità del loro contenuto. Ciò significa che la loro mancata sottoscrizione equivale ad una loro inesistenza giuridica, in particolare a questi effetti specifici dell'attendibilità delle scritturazioni, e perciò dell'ammissibilità del ricorso all'accertamento induttivo». Tale orientamento è stato criticato in dottrina; si è infatti osservato che non esiste nell'ordinamento tributario né in quello civilistico l'obbligo di sottoscrizione delle scritture contabili: l'art. 22 d.p.r. 600/1973 rimanda sostanzialmente alle disposizioni del codice civile; l'art. 2219 c.c., nel definire le formalità intrinseche delle scritture contabili, prevede che «tutte le scritture contabili devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità»; il riferimento è unicamente al divieto di spazi in bianco, di interlinee, di trasporti di margine, di abrasioni, ecc.; l'art. 2217 c.c. prevede che l'inventario debba essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, ma tale obbligo non è estendibile anche alle scritture contabili.

legislazione tributaria (art. 32 comma 1 n. 3 d.p.r. 600/1973); inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati (art. 32 comma 1 n. 4 d.p.r. 600/1973)²⁰².

L'art. 39 comma 2 lett. d-*bis* d.p.r. 600/1973 consente all'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento induttivo qualora il contribuente non dia seguito alle richieste sopra elencate.

Le ipotesi legittimanti l'accertamento induttivo sono da ritenersi tassative. In virtù di ciò, non legittima l'applicazione dell'induttivo, ad esempio, l'inottemperanza all'invito a comparire o all'esibizione di dati attinenti ai conti correnti bancari di cui al n. 2 del comma 1 dell'art. 32 d.p.r. 600/1973.

Occorre rimarcare che le richieste degli uffici, come previsto dalla norma, devono riguardare dati e notizie «a carattere specifico», e non dati soggetti a valutazione, come potrebbe essere una richiesta inerente la percentuale di sfrido.

Pertanto, la mancata risposta, in sede di questionario, relativamente all'applicazione delle percentuali di ricarico, specie in attività caratterizzate dall'eterogeneità dei beni, non legittima l'accertamento induttivo²⁰³.

202 Analoghi poteri sono attribuiti agli uffici per gli accertamenti in materia di IVA dall'art. 51 comma 1 n. 3 e 4 d.p.r. 633/1972.

203 In base a Cass. 6 settembre 2011 n. 20641, la suddetta causa di applicabilità dell'induttivo non può essere considerata alla stregua delle altre, anche più gravi (si pensi all'omessa dichiarazione). Pertanto, il leggero ritardo nell'eseguire quanto richiesto dai funzionari non può legittimare tale rettifica, specie qualora le precedenti richieste siano state regolarmente evase e ove l'ufficio abbia concesso il termine minimo di quindici giorni, previsto dall'art. 32 d.p.r. 600/1973. Con la sentenza 5 febbraio 2009 n. 2804, la Corte di cassazione ha sostenuto che il ricorso al metodo induttivo è privo di giustificazione qualora l'invito alla produzione di documenti sia stato notificato in maniera irrituale (nella specie, l'invito non era stato notificato

È frequente l'ipotesi in cui l'ufficio contesti la fatturazione²⁰⁴ di operazioni inesistenti.

In tale ipotesi, il cessionario ottiene un vantaggio fiscale sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte dirette, infatti detrae indebitamente l'IVA e porta in deduzione il costo in dichiarazione.

Talvolta, il cedente è una società «cartiera», avente lo scopo di lucrare su un apparente giro di affari, percependo «compensi» a fronte della «vendita» di fatture.

Come sostenuto dal Comando Generale della Guardia di finanza²⁰⁵, l'inesistenza dell'operazione può essere oggettiva, quando le transazioni non sono state poste in essere sul piano materiale o soggettiva, quando le operazioni, per le più varie ragioni, sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti dalle fatture.

Sempre per il Comando Generale della Guardia di finanza²⁰⁶ «la falsità delle fatture può avere carattere oggettivo, quando riguarda operazioni inesistenti sul piano materiale, in tutto o in parte, al fine di consentire all'utilizzatore di abbattere il proprio reddito mediante la deduzione di costi fittizi, oppure soggettivo, nel caso in cui le operazioni siano in realtà intercorse tra soggetti diversi da quelli fatti

presso la sede della società), posto che, in tal caso, la mancata risposta deve ritenersi involontaria.

204 Secondo la Corte di cassazione, il valore accertato ai fini di un'imposta vincola l'Amministrazione nell'ambito applicativo di altri tributi «sempre che i fatti economici siano i medesimi e le singole leggi di imposta non stabiliscano differenti criteri di valutazione» (Cass. 23 luglio 2008 n. 20269). In particolare, occorre che il giudice: effettui un'autonoma valutazione sulla maggiore pretesa, posto che non è ammissibile un semplice automatismo; fondi la rettifica anche su di ulteriori elementi, «magari richiedendo al contribuente la presentazione di atti e documenti o verificando gli stessi motu proprio ovvero utilizzando anche presunzioni semplici aventi i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza». Si veda anche Cass. 5 maggio 2011 n. 9895.

205 Circ. Comando Generale della Guardia di finanza 1/2008, Parte IV, cap. 3.

206 Circ. Comando Generale della Guardia di finanza 1/2008, Parte IV, cap. 3.

documentalmente figurare quali parti del rapporto, allo scopo di permettere all'utilizzatore di portarsi in deduzione costi effettivamente sostenuti, ma non documentati o non documentabili ufficialmente per varie ragioni; una connotazione particolare di tale ultima casistica, riguarda il caso in cui gli acquisti di beni o servizi siano avvenuti in nero presso soggetti diversi da quelli che risultano formalmente avere emesso le fatture».

Nel quadro della suddetta schematizzazione, le parti coinvolte nella falsa fatturazione si distinguono in: imprese «fantasma» o «cartiere»²⁰⁷; imprese «inconsapevoli»²⁰⁸; imprese «operative»²⁰⁹.

È discussa la possibilità di dedurre il costo relativo alla fattura in caso di inesistenza soggettiva dell'operazione.

La giurisprudenza²¹⁰ ha sancito che, nell'inesistenza soggettiva, «il contribuente è ammesso a provare che l'operazione ed il corrispondente esborso sono reali, a prescindere dalla falsità della fattura; dovendosi, in caso di esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza».

In senso diverso si è espresso il Comando Generale della Guardia di finanza²¹¹. Il ragionamento dei militi prende le mosse dal

207 Tali imprese esistono sotto il profilo formale, in quanto titolari di partita IVA e normalmente iscritte alla CCIAA, ma la loro attività si concretizza nell'emissione a beneficio di terzi di fatture relative ad operazioni mai avvenute.

208 Imprese esistenti che, pur risultando avere emesso le fatture, sono estranee al disegno fraudolento, in quanto la loro denominazione è stata utilizzata indebitamente da altri per porre in essere la frode.

209 Imprese esistenti che svolgono attività ordinarie ma che, relativamente a determinate circostanze, in genere connesse ad un beneficio concordato con il soggetto utilizzatore, emettono anche fatture inerenti operazioni inesistenti.

210 Cass. 8 settembre 2006 n. 19353.

211 Circ. 1/2008, Parte IV, cap. 3.

fatto che, ai sensi dell'art. 14 comma 4-*bis* della l. 537/93²¹², sono indeducibili i costi relativi a fatti, atti o attività qualificabili come reato. La circolare, precisando che la menzionata sentenza 19353/2006 si riferisce a una fattispecie sorta antecedentemente all'entrata in vigore dell'art. 14 comma 4-*bis* della l. 537/93, sostiene che l'inesistenza soggettiva dell'operazione configura il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000, con conseguente indeducibilità dei costi.

Da ultimo, la Corte di cassazione pare essersi espressa in senso parzialmente diverso rispetto alla sentenza prima citata.

Non a caso, i giudici hanno stabilito che il diritto di deduzione: è condizionato dal fatto che il cessionario/committente non abbia «avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura, non potendo evidentemente riconoscersi legittima la deduzione di un costo derivante da operazione posta in essere mediante un comportamento penalmente illecito»; fermo ciò, la deduzione deve essere riconosciuta in virtù dei principi di tutela dell'affidamento²¹³ e di certezza del diritto²¹⁴.

Ai fini del diritto di detrazione dell'IVA, il contribuente deve dimostrare la buona fede²¹⁵ circa l'acquisto dei beni da società prive di

212 Marcheselli, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Cedam, Padova, 2001, *passim*.

213 Cass., 10 settembre 2001, n. 11545; Cass., 3 dicembre 2001, n. 15234; Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in Riv. giur. trib., 2003, pagg. 343 e seguenti, con nota di Della Valle, *Il principio di buona fede e la marcia inarrestabile dello Statuto*; Cass., 14 aprile 2004, n. 7080, in Riv. giur. trib., 2004, pagg. 949 e seguenti, con nota di Logozzo, *Il "valore" dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*.

214 Cass. 24 luglio 2009 n. 17377 e Cass. 29 aprile 2011 n. 9537.

215 Sul concetto di buona fede ripreso dalla dottrina civilistica nel diritto tributario cfr. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pagg. 230 e seguenti. Sui concetti di "principi generali" e "principi fondamentali", si veda Guastini, *Teoria e dogmatica delle fonti*, I, t. 1, in *Trattato dir. civ. e comm.*, a cura di Cicu-Messineo, Milano, 1998, pagg. 271 e seguenti.

effettiva organizzazione aziendale (cosiddette «cartiere»). I giudici evidenziano che la buona fede può sussistere «solo a condizione che provi che controparte venditrice appariva legittimata a ricevere il pagamento dell'IVA in base a circostanze univoche»²¹⁶.

La giurisprudenza²¹⁷ ha specificato che il contribuente emittente le fatture false deve essere tassato, ai fini delle imposte sui redditi, per il valore di tali documenti, posto che: la falsa fatturazione ingenera «una presunzione di corrispondente vantaggio economico che è onere del contribuente superare»; stante la tipicità degli atti impositivi, il sistema non contempla l'emissione di provvedimenti idonei a comportare la riduzione del debito d'imposta del contribuente²¹⁸.

Secondo una prima impostazione, nell'ipotesi in cui l'ufficio accerti l'esecuzione di operazioni inesistenti, esso non può limitarsi a disconoscere i costi fittizi, ma deve anche procedere all'abbattimento dei ricavi²¹⁹.

Sempre per la giurisprudenza²²⁰, se il contribuente, in sede di ricorso contro un atto con cui l'ufficio disconosce i costi, chiede al giudice di ridurre la pretesa in quanto occorre procedere all'abbattimento dei ricavi, fuoriesce dall'oggetto del contenzioso, che «infatti, è limitato dal contenuto dell'atto impositivo impugnato che, nella specie, ha inciso soltanto sui costi e non anche sui ricavi»; il contribuente, al massimo, avrebbe dovuto procedere alla presentazione di una dichiarazione rettificativa; esiste un principio di tipicità degli

216 Cass. 16 aprile 2010 n. 9138.

217 Cass. 9 settembre 2008 n. 22680.

218 La sentenza è stata comprensibilmente criticata in dottrina, in quanto, ai fini delle imposte sui redditi, difetterebbe il presupposto dell'imposta, ovvero il possesso di redditi (in sostanza, l'orientamento della Cassazione comporterebbe la tassazione di ricavi mai conseguiti).

219 Cass. 12 dicembre 2003 n. 19062.

220 Cass. 24 febbraio 2006 n. 4224.

atti di accertamento, in virtù del quale non sono previsti provvedimenti finalizzati alla riduzione della base imponibile²²¹.

La distribuzione dell'onere della prova in tema di accertamenti basati sull'esecuzione di operazioni inesistenti presenta aspetti peculiari.

Al riguardo, la giurisprudenza ha stabilito che: «nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative a operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni IVA deve essere fornita dal contribuente con la esibizione dei documenti contabili»²²². Inoltre «l'onere di provare la veridicità delle fatture, per il contribuente, scatta soltanto quando gli organi di controllo adducono elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture» stesse²²³.

Ciò premesso, il contribuente può assolvere l'*onus probandi* producendo idonea documentazione contabile, ma «la correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi per commettere ogni possibile violazione della legge fiscale».

Pertanto, l'ufficio deve in primo luogo provare, anche tramite

221 L'insussistenza della necessità che l'ufficio, in sede di disconoscimento dei costi, proceda altresì all'abbattimento dei ricavi, è stata confermata anche da Cass. 19 novembre 2007 n. 23859.

222 Cass. 4 dicembre 2006 n. 25672 e Cass. 31 luglio 2007 n. 16896.

223 Cass. 21 agosto 2007 n. 17799. Come rilevato dalla Corte di cassazione con la sentenza 19 ottobre 2007 n. 21953, le pronunce sopra citate potrebbero, a prima vista, lasciar intendere che, sul tema, non vi sia concordia di opinioni. Infatti, da una loro lettura approssimativa, il lettore potrebbe intendere che l'assetto probatorio in tema di operazioni inesistenti non sia ben delineato. Ciò in quanto la Corte afferma, contemporaneamente, che l'onere della prova spetta sia all'ufficio sia al contribuente. Al fine di superare l'apparente contrasto, i giudici rilevano innanzitutto che «è assurda la tesi secondo cui tutte le fatture si presumerebbero false sino a prova contraria offerta dal contribuente», e che, come evidenziato, occorre sempre che l'ufficio, inizialmente, adduca elementi idonei a far presumere l'inesistenza delle operazioni.

elementi indiziari, l'inattendibilità della documentazione prodotta, e «non è certo sufficiente che asserisca apoditticamente di non accettare i dati che emergono dalla documentazione altrui»²²⁴.

Sempre la giurisprudenza²²⁵ ha ribadito che il «saldo di cassa negativo», implicando che le voci di spesa siano di entità superiore a quella degli introiti registrati, costituisce un'anomalia contabile, tale da legittimare un accertamento di tipo induttivo poiché fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo.

L'assunto si inserisce nel solco di un orientamento ormai consolidato sulla specifica questione²²⁶. Con la sentenza 20 novembre 2008, n. 27585, ancor più esplicitamente, la Cassazione precisava che, «poiché la chiusura 'in rosso' di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, non si può fare a meno di ravvisare, senza alcuna forzatura logica, l'esistenza di altri ricavi, non registrati, in misura almeno pari al disavanzo». Si tratta di una presunzione che nasce sostanzialmente da una massima d'esperienza (*id quod*

224 Desta interesse il caso esaminato da Cass. 20 novembre 2008 n. 27574, ove è stato ritenuto sufficiente, ai fini della prova dell'inesistenza delle operazioni, l'aver dimostrato che la società «accertata» non possedeva i mezzi adatti all'esecuzione delle operazioni indicate in fattura. Per contro, secondo Cass. 8 luglio 2008 n. 18650, la prova contraria può consistere sì in documenti contabili, che, però, «non possono provenire da un soggetto inesistente né riferirsi a soggetti in essi non indicati, non assumendo alcun rilievo, in proposito, neppure la buona fede del contribuente, tenuto a contrastare concretamente la pretesa dell'Ufficio».

225 Cass. 5 ottobre 2012, n. 17004.

226 V. Cass. 2 maggio 2001, n. 6166. La sentenza ha ritenuto legittimo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'accertamento dell'Ufficio basato sull'anomala movimentazione del conto cassa, in quanto fondato su elementi gravi, precisi e concordanti, a fronte dei quali il contribuente non è riuscito a fornire prova contraria. Sul punto si vedano anche Cass., 20 novembre 2009, n. 24509, 13 febbraio 2009, n. 3580 e sentenza 20 novembre 2008, n. 27585.

plerumque accidit) per cui non è possibile effettuare pagamenti o comunque esborsi senza avere la relativa provvista a meno che l'imprenditore non dimostri una dimenticanza nelle registrazioni contabili ovvero la provenienza non dai ricavi delle somme utilizzate.

In merito al profilo del riparto dell'onere probatorio, il principio di cui sopra implica che gli Uffici²²⁷ non sono tenuti «a fornire prova ulteriore per dimostrare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati. Com'è noto, in questi casi, l'onere della prova s'inverte dovendo la società contribuente offrire prove contrarie mercé la dimostrazione di ulteriori componenti positivi del reddito (per esempio, a titolo di prestiti e/o conferimenti, corrispondenti al suddetto saldo di cassa e di provenienza diversa rispetto ai ricavi contabilizzati), ovvero dimostrare errori di scritturazione e/o problemi d'impostazione contabile»²²⁸.

La presenza di una delle cause contemplate dal comma 2 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973 consente all'ufficio di determinare il reddito in via induttiva.

Infatti, la norma da ultimo citata prevede che, in tal caso, l'Agenzia delle entrate può ricostruire il reddito: sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti alla sua conoscenza; con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze delle scritture

227 Per brevità, nella presente per Uffici si intendono le Direzioni regionali e provinciali e il Centro operativo di Pescara. Le Direzioni regionali, nell'ambito delle proprie attribuzioni di indirizzo, assistenza e controllo, sono tenute a controllare la puntuale applicazione della direttiva.

228 Cfr. in particolare Cassazione, sentenza 31 maggio 2011 n. 11988 e 5 ottobre 2012 n. 17004. In applicazione del suindicato principio la stessa Cassazione, con la successiva sentenza n. 4930 del 27 febbraio 2013, confermando il rilievo dell'Ufficio, ha ritenuto infondato lo specifico motivo di impugnazione proposto dalla società ricorrente in quanto quest'ultima, in relazione al saldo negativo del conto «cassa», non aveva fornito la prova dell'effettività delle rimesse effettuate, ritenute dai giudici di merito fittizie perché non documentate.

contabili in quanto esistenti; avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

L'accertamento induttivo, «pur se giustificato da gravi inadempienze e violazioni, non può mai tradursi in una inammissibile sanzione impropria»²²⁹.

Infatti, tale rettifica, sebbene caratterizzata da un minore rigore probatorio in capo all'ufficio, non può tramutarsi in una modalità arbitraria di determinazione dell'imponibile.

L'accertamento di maggiori ricavi non contabilizzati, anche nell'ipotesi dell'induttivo, è strumentale all'attuazione del principio di capacità contributiva²³⁰, e non ha una natura sanzionatoria.

In base a ciò, anche in tale rettifica il contribuente deve avere diritto alla deduzione dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati.

Infatti, l'art. 109 comma 4 del t.u.i.r. specifica che, in deroga al principio di previa imputazione a conto economico, «le spese e gli altri oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi».

La giurisprudenza ha stabilito che la determinazione dell'imponibile deve considerare il reddito effettivo del contribuente e non solo i ricavi, pertanto, qualora per determinati proventi «non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati

229 C.t.r. Bari 22 novembre 2004 n. 26 e C.t.p. Novara 4 luglio 2011 n. 54/6/11.

230 Occorre ricordare che (Viotto, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 143) «L'accertamento della capacità contributiva costituisce allora l'obiettivo dell'amministrazione imparziale e contemporaneamente della buona ed efficiente amministrazione, ed il suo perseguimento viene ad essere assicurato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi idonei a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto realizzato dal contribuente».

induttivamente»²³¹.

L'imponibile può essere determinato sulla base di «dati e notizie» comunque pervenuti agli uffici.

A titolo esemplificativo, i suddetti «dati e notizie» possono essere rappresentati da: matrici di assegni rinvenute durante un accesso presso un terzo contribuente²³²; in tema di IVA, risultanze dell'accertamento eseguito, nei confronti dello stesso contribuente, ai fini delle imposte sui redditi²³³.

Dagli esempi riportati si evince che, in sostanza, gli stessi elementi possono essere utilizzati anche nelle rettifiche presuntive.

Pertanto, è possibile affermare che, in relazione a tale aspetto, non è tanto il mezzo di prova a distinguere le due tipologie di accertamento, bensì il suo valore, rapportato alla realtà aziendale soggetta a verifica.

Inoltre, la locuzione «dati e notizie comunque raccolti» legittima l'ingresso di elementi probatori non provenienti dall'utilizzo dei poteri di cui all'art. 32 d.p.r. 600/1973.

La caratteristica principale dell'accertamento induttivo consiste nel fatto che gli uffici possono prescindere dall'assetto contabile, ove

231 La Corte evidenzia, a sostegno di ciò, che: nell'attuale sistema impositivo non è presente una norma analoga all'art. 75 comma 6 del «vecchio» t.u.i.r., che subordinava il diritto di deduzione dei costi alla loro regolare registrazione, per cui «è sempre nel potere del contribuente di chiedere la detrazione [rectius deduzione] dei costi anche se non iscritti purché risultino dallo stesso provati»; in caso contrario, ovvero se si facesse «coincidere (in relazione all'inopponibilità di poste passive non contabilizzate regolarmente) il profitto lordo con quello netto», verrebbe violato il principio di capacità contributiva (Cass. 19 febbraio 2009 n. 3995 e Cass. 27 gennaio 2012 n. 1166). Peraltro, è stato anche sostenuto che il principio di cui al vecchio art. 75 del t.u.i.r. non vale in caso di accertamento induttivo, «in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentualizzata dei costi» (Cass. 27 gennaio 2012 n. 1166).

232 C.t.c. 28 gennaio 88 n. 824.

233 C.T. II° Pavia 24 giugno 85 n. 51.

esistente.

Ciò non significa che i verificatori abbiano l'obbligo di prescindere dalle scritture contabili, posto che, come evidenziato, anche in presenza dei requisiti legittimanti l'induttivo, nulla vieta che gli uffici utilizzino il metodo analitico²³⁴.

Inoltre, l'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 legittima l'ufficio a determinare il reddito del contribuente avvalendosi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (tali presunzioni sono dette «semplicissime», «supersemplici», «non qualificate»).

La giurisprudenza ha affermato che «rettificare induttivamente il reddito in base a presunzioni prive dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., non significa che le presunzioni, anziché gravi, precise e concordanti, possano essere arbitrarie, imprecise e contraddittorie. In altri termini,

234 Nel caso in cui l'ufficio determini induttivamente il reddito di una «cartiera» (impresa avente come oggetto la vendita di fatture false), esso non può basare la suddetta determinazione sulle scritture contabili del soggetto accertato. Nell'ipotesi esaminata da Cass. 20 novembre 2008 n. 27569, l'Agenzia delle entrate, avendo ritenuto l'assetto contabile nel complesso inattendibile, ha proceduto alla determinazione dell'imponibile sulla base dei ricavi dichiarati dalla stessa società accertata. La Corte di cassazione, nel respingere il ricorso dell'ufficio, ha sostenuto che: dagli atti di causa emerge con evidenza che l'attività della società consisteva nella predisposizione di una contabilità fittizia, nelle componenti attive e passive, per simulare un volume di affari inesistente, allo scopo di procurarsi proventi illeciti quali indebiti rimborsi IVA e sovvenzioni statali; per questo motivo, il reddito da sottoporre a tassazione può solo essere determinato induttivamente, tramite le informazioni in possesso dell'ufficio, che, tra l'altro, è legittimato all'utilizzo delle cosiddette «presunzioni semplicissime» e a prescindere, in tutto o in parte, dalle scritture contabili; per contro, non è ammissibile la determinazione dell'imponibile sulla base delle poste contabilizzate dalla società, poste che, come evidenziato, sono da ritenersi fasulle. Infine, i giudici rammentano che, sebbene il rito tributario sia un processo di impugnazione-merito (nel senso che il giudice non deve limitarsi all'annullamento dell'atto ma deve anche quantificare l'imposta nei limiti delle domande poste dalle parti), il giudice non può sostituirsi all'Amministrazione sino al punto di determinare il reddito utilizzando un metodo diverso da quello fatto proprio dall'ufficio nell'accertamento (nella specie, induttivo anziché analitico).

la determinazione induttiva del reddito non può mai tradursi in una libera quantificazione del reddito imponibile»²³⁵.

2.5 L'accertamento tributario «da studi di settore»

Il terzo millennio ha visto, fin dal suo sorgere, un accentuarsi del processo di «catastalizzazione» dei redditi ma che si è riproposto in termini nuovi ossia, da un lato, attraverso la tendenza da parte del legislatore a sviluppare meccanismi automatici di accertamento del reddito e, dall'altro, volto a far emergere i redditi effettivi²³⁶.

È opinione comune, infatti, che la prova del reddito effettivo sulla base di elementi reali è un fatto irrealistico per la mole di controlli che comporterebbe tale circostanza.

235 C.t.r. Bari 22 novembre 2004 n. 26. La determinazione induttiva dell'imponibile è stata ritenuta legittima nelle seguenti ipotesi: numero di borse vendute (fatto ignoto) desunto sulla base della quantità di pellame acquistato (fatto noto), nei confronti di una conceria (Cass. 16 giugno 90 n. 6102); numero di prestazioni professionali svolte (fatto ignoto), desunte dal quantitativo di consumo di anestetico ed amalgama, ridotto di 1/3 (fatto noto), nei confronti di un dentista (Cass. 20 dicembre 2007 n. 26838); numero di pizze vendute (fatto ignoto) sulla base dei contenitori di pizza da asporto e dell'impiego di tovaglioli di stoffa considerati in rapporto al prezzo medio per pasto o per pizza (fatto noto) (C.t.p. Pisa 14 gennaio 2000 n. 203).

236 Per vero il processo di oggettivizzazione dell'accertamento va di pari passo con la ricerca del reddito effettivo. Esso ha radici antiche e può dirsi iniziato nel 1864 con l'introduzione nel Regno d'Italia dell'imposta di ricchezza mobile sul reddito netto. È poi proseguito nel 1923 con l'introduzione dell'imposta personale, tendente a superare gli ottocenteschi metodi di «catastalizzazione» del reddito e quindi su una tassazione del cosiddetto «reddito medio-ordinario». Il cammino legislativo verso la tassazione del reddito effettivo, è proseguito con il testo unico delle imposte dirette (t.u.i.d.) del 1958, anche se l'Amministrazione tributaria manteneva ancora vasti spazi di manovra per addivenire ad una tassazione basata su redditi presunti (Pollari, *Diritto tributario tra principi ed economia della finanza pubblica*, Roma, p. 328 e ss.), e si è completato con la riforma tributaria degli anni settanta con il quale si è stabilito il principio secondo cui il reddito oggetto di tassazione per gli esercenti arti e professioni e le imprese doveva essere quello desunto dalle scritture contabili. Al fine di commisurare il prelievo tributario ai principi di uguaglianza e capacità contributiva sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost., e quindi ancorarlo al reddito effettivo piuttosto che al reddito medio-ordinario, sono stati imposti nuovi e più stringenti obblighi contabili.

Prodotto ultimo e più evoluto di tale processo di astrazione sono gli studi di settore²³⁷.

Gli studi di settore, elaborati attraverso la raccolta sistematica di dati contabili ed extracontabili, sia di carattere fiscale che di tipo «strutturale», relativi a determinate attività economiche nei settori del commercio, servizi, manifatture e professioni, rappresentano uno

237 Il sistema parametrico nell'accertamento dei redditi, latamente inteso, non è una prerogativa italiana. Particolarmente significative in merito, sono l'esperienza tedesca, sulla base della quale è costruita la nostra normativa in materia di studi di settore, e l'esperienza belga nelle quali esistono strumenti simili agli studi di settore, sia per la costruzione, sia per gli effetti che possono produrre, consentendo da un lato, di far conoscere in anticipo al contribuente il prelievo tributario che l'Amministrazione finanziaria si aspetta da lui, dall'altro di essere uno strumento che la stessa Amministrazione finanziaria può usare come mezzo per ricostruire i ricavi o i compensi percepiti di quei contribuenti che si discostano dalle loro risultanze. Differenti invece sono l'esperienze della legislazioni francesi ed israeliane e spagnola. In Francia esistono le cosiddette «monografie settoriali» le quali sono degli strumenti di controllo costruiti dall'Amministrazione finanziaria sulla base dei dati in suo possesso o forniti dai singoli contribuenti ad uso esclusivo interno e quindi non conosciuti da parte dei contribuenti, le quali vengono poste alla base delle ricostruzioni dei redditi operate nel caso di dichiarazioni dei redditi che contengono valori che si discostano sensibilmente dai «parametri» in esse contenute. Sostanzialmente differente è l'esperienza israeliana dei tachshiv (Leotta, Elementi di normalità nell'accertamento del reddito e crisi dell'imposizione diretta, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1, p. 43 e ss.), i quali sono degli strumenti di controllo ad uso esclusivo interno da parte dell'Amministrazione finanziaria ma, a differenza delle «monografie settoriali», sono costruiti con la collaborazione delle associazioni di categoria da parte di soggetti esterni all'Amministrazione finanziaria e sono resi pubblici in modo da consentire ai contribuenti di sapere preventivamente quali sono i compensi o i ricavi minimi stimati che debbono dichiarare. Molto simile alla nostra normativa in tema di coefficienti di congruità e presuntivi di reddito e di parametri, è la normativa spagnola sulla estimación objetiva (cfr. Ley de Impuesta sobre la renta de la personas físicas (IRPF) n. 40/1998, modificata parzialmente dalla l. n. 46/2002 e, in dottrina, Leccisotti, Introduzione al Convegno studi «I nuovi studi di settore», in *Il Fisco*, 2000, fasc. 25, p. 6). Il suo funzionamento si basa sui cosiddetti «moduli» i quali non sono altro che dei documenti che, per ogni contribuente di ogni settore economico, si preoccupano di individuare gli strumenti, gli elementi e le caratteristiche fondamentali della sua attività. Ad ogni modulo viene associato un coefficiente diverso a seconda dell'attività esercitata. Moltiplicando il modulo per il coefficiente ad esso associato si determina il rendimento neto anual. Una volta ottenuto tale valore, si perviene alla definizione del reddito

strumento per la ricostruzione induttiva dei ricavi e compensi nei confronti dei soggetti con ricavi o compensi dichiarati non superiori a 5.164.569,00 euro.

Una delle differenze fondamentali tra gli studi di settore e gli altri strumenti in precedenza adottati dal legislatore, è quella secondo la quale, mentre quest'ultimi erano il frutto di elaborazioni statistiche più o meno sofisticate, costruite su dati però che erano già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, gli studi di settore, invece, sono il frutto di una procedura piuttosto complessa in cui i contribuenti hanno un ruolo fondamentale già nella raccolta dei dati necessari per la loro predisposizione²³⁸.

La collocazione dell'accertamento basato su studi di settore nell'ambito dell'accertamento analitico, sia pure basato su presunzioni²³⁹, ha suscitato non poche perplessità alla luce del fatto

netto sommando al rendimento netto anual ciascun modulo. Il grosso difetto di tale normativa è comunque la eccessiva genericità ed approssimazione dei singoli «modulo».

238 A tal proposito, in collaborazione con le associazioni di categoria, sono stati predisposti dei questionari il cui obiettivo è quello di cogliere, nella maniera più precisa e veritiera possibile, tutti i dati strutturali, contabili ed extracontabili dell'attività di ogni singolo contribuente.

239 Tra i tanti si ricorda: Fantozzi, Gli studi di settore nell'accertamento del reddito di impresa, in *Dir. trib. e Corte Cost.*, Napoli, 2006, pagg. 383 e seguenti; Fantozzi, Valutazione giuridica degli studi di settore - Atti del Convegno sui nuovi studi di settore, Roma, 2000, in allegato a il fisco, n. 25/2000, pag. 8591; Beghin, Il dualismo tra studi di settore evoluti e studi di settore non evoluti: una battaglia di retroguardia, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, pagg. 323 e seguenti; Id., Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva, in *Corr. trib.*, 2007, pag. 1973; Id., Gli studi di settore, le gravi incongruenze ex art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, pagg. 749 e seguenti; Carpentieri, Studi di settore e accertamento analitico induttivo a confronto, in *Corr. trib.*, 2008, pagg. 865 e seguenti; Fazzini, L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore, cit., pag. 309; Gaffuri, Brevi considerazioni sugli studi di settore, in *Boll. trib.*, 2001, pagg. 19 e seguenti; Gallo, Ancora sulla questione reddito normale - reddito effettivo: la funzione degli studi di settore, in *Giur. imposte*, 2000, V, pag. 481; Garbarino, Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi, in *Riv. dir.*

che nell'accertamento basato su studi di settore, soprattutto per quel che riguarda l'imposta sul valore aggiunto, si procede ad una globale rideterminazione dei ricavi o dei corrispettivi; globale rideterminazione che è, invece, tipica del cosiddetto accertamento induttivo.

Seppure è senz'altro condivisibile l'osservazione che una collocazione dell'accertamento basato su studi di settore nell'ambito dell'accertamento induttivo avrebbe meglio risposto ad esigenze di ordine sistematico, occorre evidenziare che nella prospettiva di una migliore efficienza e di una più accentuata speditezza dell'azione degli uffici finanziari la collocazione di tale metodologia di accertamento nell'ambito dell'accertamento analitico sembra maggiormente idonea a rispondere a tali esigenze; ciò per almeno due ordini di motivi.

In primo luogo, l'accertamento induttivo richiede due distinte fasi procedimentali: una prima relativa alla demolizione dell'attendibilità delle scritture contabili ed una seconda relativa alla ricostruzione del reddito o del volume di ricavi²⁴⁰; nell'accertamento basato su studi di settore la prima fase può invece essere omessa e si può direttamente passare alla fase ricostruttiva.

In secondo luogo l'accertamento induttivo in ambito Iva richiede

trib., 1997, I, pagg. 87 e seguenti; Gioè, Studi di settore e obbligo di motivazione, in Rass. trib. n. 6/2007, pagg. 1726 e seguenti; Giorgi, L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione e onere della prova, in Rass.trib., n. 3/2001, pagg. 666 e seguenti; Lupi, Studi di settore non autosufficienti (fino alle modifiche del 2006), in Corr. trib., 2007, pag. 3430; Marongiu, Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore, in Dir. prat. trib., 2002, I, pag. 707; Tosi, Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, cit.; Versiglioni, Prova e studi di settore, Giuffrè, Milano, 2007. Per una configurazione in termini di presunzione legale relativa, Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale, Giuffrè, Milano, 2006, pag. 236; Lupi, Manuale, cit., pag. 573.

240 Sul punto Lupi, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988, pagg. 221 e seguenti

una propedeutica attività di verifica²⁴¹ che non necessariamente deve sussistere nell'accertamento basato su studi di settore.

Occorre ricordare inoltre che gli studi di settore «sono stati costruiti sulla base di dati dichiarati dagli stessi contribuenti in risposta ai questionari inviati dall'Amministrazione finanziaria e che la loro applicazione è fatta con riferimento ad elementi comunicati, sempre dai contribuenti, con modelli allegati alla dichiarazione dei redditi per il 1998» e come, quindi, dipenderà «in gran parte dalla veridicità dei dati ed elementi forniti dai soggetti interessati e dalla efficienza dei relativi controlli compiuti dall'Amministrazione finanziaria (e non solo dall'uso dei cosiddetti 'strumenti statistici evoluti' e dalla capacità di elaborazione dimostrata dall'Amministrazione finanziaria) se il nuovo sistema potrà effettivamente riflettere la realtà delle piccole e medie imprese e, quindi, trovare una puntuale e corretta applicazione ai fini della determinazione dei loro ricavi, compensi e corrispettivi. Il problema, in altri termini, è se gli studi di settore saranno in grado di filmare la realtà effettiva di queste imprese o, invece, solo le rappresentazioni che esse ne danno: il limite del metodo utilizzato potrebbe essere sinteticamente espresso dal seguente sillogismo: 'se i contribuenti mentono anche gli studi di settore mentono'»²⁴².

241 sul punto Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, pagg. 198-205. Quanto alla definizione delle gravi incongruenze che legittimano il ricorso all'accertamento basato su studi di settore, si veda Gallo, *Ancora sulla questione reddito normale reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Atti del Convegno di studi, «I nuovi studi di settore»*, allegato alla rivista «il fisco», n. 25 del 19 giugno 2000, pagg. 39 e seguenti.

242 Gallo, *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 1495. In sostanza se prima la determinazione degli imponibili poteva essere ritenuta una operazione simile alla risoluzione di una equazione di primo grado, dove la variabile (una sebbene complessa al suo interno) era data dalla dichiarazione (unica) del

Le «menzogne» dei dati dell'Anagrafe dovrebbero comportare la ricostruzione di un minor reddito rispetto a quello effettivo; in tal senso gli studi di settore sono, quindi, «buoni».

Le «menzogne» dei dati dell'Amministrazione finanziaria, acquisiti con i questionari, potrebbero, invece, comportare variazioni sia in un senso che nell'altro.

L'Analisi Discriminante, sulla base dei dati strutturali desunti dal questionario, consente di identificare per ogni soggetto il gruppo più affine per caratteristiche strutturali e consente, quindi, di collocare ogni contribuente all'interno di un modello organizzativo specifico del settore; in tal modo è, quindi, possibile stimare l'ammontare dei ricavi o dei compensi riferibili concretamente e non astrattamente ad un determinato contribuente.

I dati relativi alla platea dei contribuenti, forniti dall'Anagrafe tributaria e dai questionari inviati dall'Amministrazione finanziaria, sono stati elaborati attraverso un'analisi in Componenti Principali che è una tecnica statistica utilizzata per l'esplorazione e la descrizione di un archivio di dati, caratterizzato da numerose unità statistiche e da molte variabili, e che permette di ridurre un vasto insieme di variabili in un numero inferiore di fattori, intesi come combinazione lineare delle variabili stesse.

I dati relativi alla platea dei contribuenti attraverso l'analisi in Componenti Principali sono stati, quindi, sintetizzati in «fattori», esplicativi dei principali elementi caratterizzanti il settore.

La Cluster Analysis che è una tecnica statistica che permette di

contribuente, ora – con l'avvento degli studi di settore – la determinazione può essere avvicinata alla risoluzione di equazioni di secondo grado, dove alla prima variabile si aggiunge la seconda impersonata, appunto, dalla dichiarazione per il modello degli studi di settore. Con ogni conseguenza in ordine alla attendibilità del risultato complessivo totale.

costruire gruppi omogenei di soggetti, ha consentito, poi, di identificare gruppi omogenei di contribuenti rappresentativi dei modelli organizzativi del settore.

I Cluster sono, poi, stati suddivisi in ventili secondo l'andamento dei singoli «fattori» individuati attraverso l'Analisi in Componenti Principali e sono stati scartati i ventili estremi, quei ventili cioè che presentano secondo la tecnica statistica degli andamenti anormali rispetto al settore; considerare anche tali elementi anomali avrebbe infatti, anche secondo criteri di comune esperienza, tolto significatività allo studio di settore, il quale sarebbe stato inquinato da contribuenti atipici rispetto alla media. Il risultato dell'analisi è, quindi, la «normalità economica»²⁴³ dei soggetti appartenenti al Cluster.

Il volume di ricavi riferibile agli appartenenti al Cluster è stato, infine, individuato attraverso una funzione di regressione multipla che è una tecnica statistica che permette di interpolare i dati con una funzione che descrive l'andamento della variabile dipendente, i ricavi o i compensi nella specie, in relazione ad una serie di variabili indipendenti, i fattori principali.

La funzione dei ricavi è, infine, stata corretta in relazione al dato territoriale; in tale correzione vengono in rilievo alcuni indicatori, grado di benessere economico, grado di sviluppo del sistema economico locale, grado di competizione dei mercati locali, grado di specializzazione produttiva, che sono stati definiti sulla base dei dati nazionali per livelli territoriali da un lato comunali e dall'altro per aree produttive specializzate.

Rispetto alla tradizionale verifica empirica, condotta dai

243 Gaffuri, Studi di settore e normalità economica, in Boll. trib., 2008, pagg. 1410 e seguenti.

funzionari degli uffici rettificando i ricavi in base ad una sola caratteristica dell'attività svolta (ad esempio percentuali di ricarico) gli studi cercano di tenere sotto controllo tutte le variabili più significative che influenzano i ricavi: in questo l'intelligenza artificiale può arrivare a livelli di complessità cui l'empirismo del singolo verificatore non può giungere.

Lo studio di settore relativo alle singole categorie economiche o professionali si completa con l'Analisi Discriminante che è una tecnica statistica utilizzata per assegnare il singolo contribuente ad uno o più Cluster.

Gli studi di settore così elaborati vengono, poi, sottoposti alla valutazione di un'apposita commissione ministeriale, istituita a seguito del Protocollo d'intesa, 26 settembre 1996, tra Ministero delle finanze e associazioni di categoria, di cui fanno parte sia pure a titolo personale i rappresentanti delle associazioni di categoria maggiormente rappresentative su base nazionale. La Commissione, laddove lo ritenga opportuno valida lo studio di settore, evidenziando le possibili cause di inapplicabilità dello stesso a particolari casi o i possibili casi in cui lo studio non coglie le condizioni di effettivo svolgimento dell'attività.

Lo studio di settore viene, infine, approvato con decreto del Ministro delle Finanze e viene pubblicato in Gazzetta Ufficiale; la nota metodologica che contiene l'*iter* formativo dello studio di settore, viene in tal modo resa pubblica²⁴⁴.

244 La complessità del processo di elaborazione degli studi di settore fin qui descritta consente di evidenziare un primo profilo problematico in relazione al soddisfacimento dell'obbligo di motivazione e dell'onere della prova nell'accertamento basato su studi di settore; la comprensione della metodologia, e si vedrà più oltre anche dei risultati, degli studi di settore trascende le conoscenze del contribuente, e del consulente, medio e richiede per una esatta e puntuale applicazione dello studio delle conoscenze

La motivazione degli atti di accertamento basati sull'applicazione degli studi di settore è di per sé già esistente ed esplicitata, sia pure indirettamente, dal procedimento che ha portato all'elaborazione ed alla approvazione dello studio stesso²⁴⁵.

Ciò in quanto il procedimento che porta alla costruzione dello studio di settore, non soltanto consente di individuare gli elementi posti a base del ragionamento presuntivo ed i criteri con i quali si perviene alla quantificazione dei ricavi o compensi presunti, ma si caratterizza per la conoscenza o conoscibilità di tali elementi e criteri da parte del contribuente.

Da un lato, perché da esso provengono i dati necessari alla sua costruzione (a seguito dell'invio di appositi questionari), dall'altro, perché le metodologie ed i criteri di funzionamento vengono resi pubblici (mediante pubblicazione delle note tecniche e metodologiche nella Gazzetta Ufficiale), dopo averli sottoposti al vaglio delle associazioni di categoria e professionali e della Commissione di esperti istituita ai sensi dell'art. 10, l. 8 maggio 1998, n. 146.

statistiche e matematiche che rendono, di fatto, impossibile comprendere ed eventualmente contestare lo studio ai soggetti che non siano in possesso o non possano accedere a tali conoscenze. L'obbligo di motivazione e l'onere della prova nell'accertamento basato su studi di settore non dovrebbero, quindi, ritenersi soddisfatti attraverso un semplice riferimento agli studi di settore, poiché non sembra che una tale motivazione possa fornire al contribuente la conoscenza dell'*iter* logico giuridico seguito dall'ufficio nell'emissione dell'atto e poiché non sembra che il giudice possa essere convinto della correttezza dell'operato dell'ufficio, senza ricorrere ad una consulenza tecnica che di fatto è impossibile per l'onerosità che comporterebbe.

- 245 All'avviso di accertamento deve essere allegato il prospetto di calcolo dei ricavi o compensi presunti effettuato da GE.RI.CO. In giurisprudenza è stato sostenuto che la mancata allegazione del prospetto di calcolo o l'omessa riproduzione dei relativi dati viola l'art. 7 dello Statuto del Contribuente, che richiede l'allegazione degli atti a cui la motivazione dell'accertamento fa riferimento, con conseguente illegittimità dell'atto impositivo. Si vedano C.t.r. Cagliari 20 gennaio 2011 n. 10, C.t.r. Milano 19 gennaio 2011 n. 2/5/11, C.t.p. Aosta 26 novembre 2010 n. 25/4/10, C.t.p. Avellino 22 novembre 2007 n. 153, C.t.p. Bari 26 gennaio 2007 n. 228.

Ciò non toglie che l'Amministrazione non può limitarsi ad affermare una incongruenza tra il risultato dell'applicazione dello studio e la dichiarazione del contribuente, ma deve allegare i dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti e l'esito del calcolo, effettuato con la metodologia Ge.Ri.Co., con la descrizione dei gruppi omogenei ai quali risulta attribuita la attività del contribuente.

L'art. 7 dello Statuto del Contribuente prevede che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato²⁴⁶ all'atto che opera il richiamo; la norma dello Statuto, che sembra senz'altro superflua in relazione agli atti già in possesso del destinatario dell'atto, deroga, quindi, espressamente quanto previsto dalla legge generale sul provvedimento amministrativo che, invece, impone soltanto che tali atti siano messi a disposizione del destinatario del provvedimento secondo quanto previsto dalla stessa legge in tema di accesso²⁴⁷ ai documenti amministrativi.

La disposizione assume una duplice rilevanza nell'accertamento basato su studi di settore; un primo profilo è relativo alla allegazione del decreto di approvazione degli studi, un secondo è relativo alla riferibilità al contenuto dello studio nella motivazione dell'atto impositivo.

Quanto al primo profilo si deve evidenziare come non appaia

246 Cfr., per tutte, Cass., 11 aprile 2008, n. 9511 e Cass., 23 settembre 2005, n. 21184; Cass., 13 giugno 2002, n. 8407; Cass., 26 giugno 2003, n. 10205 e Cass., 1° aprile 2003, n. 4989; sul punto v. altresì Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, cit., pag. 394, che nell'effettuare un parallelismo tra l'art. 7 dello Statuto del contribuente e l'art. 3 della L. n. 241 del 1990 evidenzia come la prima norma preveda l'obbligo di allegare documenti che il contribuente non conosce, mentre l'art. 3 citato richiede solo che questi documenti siano resi disponibili.

247 Sul tema v. La Rosa, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pagg. 1119 e specialmente 1124 e seguenti.

necessaria una allegazione del decreto di approvazione, sia che lo stesso possa essere qualificato come atto normativo regolamentare, sia che il decreto sia qualificato come atto amministrativo generale.

La pubblicazione degli studi ha infatti la funzione di rendere pubblico lo studio e non si vede quale utilità possa rivestire l'allegazione di un atto che è già nella conoscenza del contribuente.

Quanto al secondo profilo, e cioè al mero rinvio alle risultanze dello studio di settore nella motivazione dell'atto, si è già evidenziato come lo studio di settore non sia uno strumento di applicazione automatica a causa dell'attività istruttoria che richiede la sua utilizzazione nella fase di accertamento; dovrebbe, quindi, essere esclusa la possibilità di motivare *per relationem* allo studio l'atto impositivo.

L'accertamento basato sugli studi di settore, allorquando evidenzi un grave scostamento dei ricavi dichiarati da quelli presunti (ossia allorquando lo scostamento tra i ricavi stimati e quelli dichiarati sia superiore a quelli minimi) andando oltre il range di tollerabilità delle discrepanze²⁴⁸, è valido e va confermato e non può essere dalle

248 L'intervallo compreso tra il ricavo minimo ed il ricavo puntuale costituisce il cosiddetto intervallo di confidenza e l'Amministrazione finanziaria ritiene che la collocazione dei ricavi nell'ambito dell'intervallo rappresenti uno scostamento dal ricavo puntuale determinato dallo studio di settore che legittima l'accertamento. L'intervallo di confidenza costituisce, comunque, una misura statistica rappresentata dalla campana di Gauss, o meglio dalla metà della campana di Gauss, poiché prudenzialmente si è scelto di delimitare l'intervallo di confidenza alla metà inferiore della campana. La campana di Gauss è un metodo di misurazione delle probabilità statistiche che evidenzia tutti i possibili valori che hanno la medesima probabilità statistica di verificarsi. Lo studio di settore determina, quindi, una fascia di valori entro cui può ragionevolmente, e probabilmente, collocarsi il volume di ricavi di un soggetto esercente una attività avente determinate caratteristiche. Un simile *modus operandi* è senz'altro condivisibile e ragionevole, poiché nell'accertamento basato su presunzioni, quale è quello basato su studi di settore, non si può pretendere di determinare con esattezza l'accertato ricostruito in via presuntiva, però si deve ragionare per fasce di valori probabili. La campana di Gauss, cioè l'intervallo di confidenza, è comunque

formali contestazioni in merito alla sua attendibilità.

La giurisprudenza della S. corte ha già sancito la validità dell'accertamento effettuato in base agli studi di settore, statuendo altresì a tale riguardo che la disciplina della prova contraria consente al contribuente di contestare le risultanze degli studi di settore soltanto facendo valere l'esistenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività; tale contestazione impedisce l'applicabilità del meccanismo presuntivo per l'inoperatività del calcolo statistico sotteso agli studi di settore²⁴⁹.

La Cassazione esclude l'apprezzamento, da parte dei giudici, in ordine alla persuasività e alla fondatezza della regola presuntiva sottesa agli studi di settore, focalizzando l'attenzione sulla circostanza che il valore presuntivo (dimostrativo del fatto ignoto) di determinati elementi noti è riconosciuto direttamente dalla legge stessa, anche in deroga alle regole comuni sulle prove per presunzioni²⁵⁰.

La stessa Corte²⁵¹ ha poi espressamente confermato la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare – anche nella determinazione del *quantum* – strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e già valutati in sede preventiva a livello generale, gravando in tal caso sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria, pur se

anche una misura statistica, o meglio è prima di tutto una misura statistica, che serve a misurare l'attendibilità dello strumento utilizzato; più la campana è ampia rispetto al risultato determinato, meno è attendibile lo strumento utilizzato.

249 Evidentemente, infatti, in presenza di situazioni straordinarie ed anomale non è possibile fare ricorso ad un meccanismo presuntivo che si fonda su valutazioni di ordinarietà e normalità.

250 In tal senso si esprimono, ad esempio, Cass., 5 luglio 2001, n. 9103 e Cass., 18 gennaio 2002, n. 518, in Big on line, entrambe avendo riguardo alla possibilità di fondare l'accertamento ex art. 39, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – testualmente consentita dal precedente art. 32 – sugli elementi non giustificati dal contribuente e risultanti dai conti correnti, senza necessità di ulteriori riscontri.

251 Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891, in Big on line.

concernente fattispecie anteriori all'introduzione degli studi di settore²⁵².

I giudici di legittimità ricomprendono detti strumenti di natura parametrico-presuntiva nella categoria delle presunzioni²⁵³ relative (che dunque ammettono la prova contraria), asserendo che qualora il contribuente volesse contestare il risultato delle presunzioni medesime ha l'onere di attivarsi e di mostrare l'impossibilità di utilizzarle nella fattispecie concreta, ovvero l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso l'utilizzo dello schema presuntivo, deve cioè contestare la validità e l'applicabilità del meccanismo presuntivo, mentre non può contestare il merito della presunzione stessa.

Ne consegue pertanto che, laddove non venga in contestazione l'applicabilità dello studio di settore, il meccanismo inferenziale non è

252 In tal senso, primario rilievo ha Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891, in Big on line, nella quale, nonostante la fattispecie riguardasse un avviso di accertamento emesso in applicazione dei coefficienti di cui al d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni con l. 27 aprile 1989, n. 154, i giudici, dando atto dell'evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985, riconoscono esplicitamente il consolidamento degli studi di settore e rilevano la sempre più ampia possibilità da parte dell'Amministrazione di utilizzare in sede di accertamento tali strumenti presuntivi, legittimati dalla prassi e consacrati a livello generale mediante le previsioni normative; nella citata sentenza, in particolare, la Corte rileva che lo strumento delle presunzioni parametriche, nell'ambito del ragionamento ricostruttivo della base reddituale imponibile, può determinare il sorgere di una situazione probatoria a favore dell'Amministrazione che investe anche la quantità dei valori ottenuti sulla base delle presunzioni medesime.

253 Si richiamano Tinelli, Presunzioni, II) Diritto tributario, in Enc. Giur. Trecc., 1991; Tesaro, Le presunzioni nel processo tributario, in Atti del Convegno di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Le presunzioni in materia tributaria, a cura di Granelli, 1987, pagg. 40 e seguenti, ove si affronta il tema della natura sostanziale o processuale delle presunzioni, con molti richiami alla dottrina più accreditata; D'Alessandro, La "logica dei probabili" ed il valore probante delle presunzioni e degli indizi nell'accertamento induttivo in materia di Iva e di II.DD., in Boll. trib., 1986, pagg. 1986 e seguenti; Palladino, Presunzioni fiscali semplici tra diritto penale e diritto tributario, in il fisco, n. 27/1994, pagg. 6509 e seguenti; Trimeloni, Le presunzioni tributarie, in Trattato di diritto tributario, a cura di Amatucci, II, pagg. 82 e seguenti; Gentili, Le presunzioni nel diritto tributario, Cedam, Padova, 1984; Granelli, Presunzioni tributarie e processo penale, in Dir. prat. trib., 1985, I, pag. 49.

assoggettabile a censura nel merito, vale a dire che non è possibile fornire una prova contraria diretta a contestare la ricostruzione indiziaria del reddito imponibile, sicché esso si tramuta da presunzione *iuris tantum* a strumento di ricostruzione del reddito avente i connotati di una presunzione assoluta.

Ad adiuvandum, occorre ricordare che è di generale valenza, e deve trovare applicazione quindi anche al caso specifico, il canone esegetico rilevato dalla Corte di legittimità, per la quale «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito». Da ciò emerge che i dati della dichiarazione devono essere corretti e consoni sotto il profilo della razionalità economica e della stessa ragionevolezza.

In tal modo la Corte costruisce un criterio superiore, dominante sugli altri e tale da condizionarne il risultato. Resta ancora una volta fermo che è fuori discussione la configurabilità di una sfera decisionale del cittadino, che può scegliere quelle che ritiene le più opportune forme di esercizio della propria attività economica, in aderenza a quanto sancito dall'art. 41 Cost. che riconosce il diritto di esercitare l'attività economica in assoluta libertà, con l'unico limite rappresentato dall'assenza di contrasto con l'utilità sociale o di danno alla sicurezza, libertà e dignità umana. Ma, qualora la differenza sia particolarmente sensibile, il dato dichiarato può essere ritenuto infedele e quindi corretto secondo questo criterio. A questa condizione, pertanto, può essere fatto valere il criterio esterno della razionalità economica sul dato dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che la sua funzione è essenzialmente quella di correggere

le risultanze che risultino abnormi.

Nello specifico, nessun peso si può attribuire alle affermazioni di parte qualora si limiti a contestare le risultanze dello studio ritenendole superate in base all'assunto che i redditi devono intendersi quelli dichiarati. È evidente che si tratta di una mera petizione di principio; è ovvio, infatti, che se l'accertamento dovesse ritenere valida la documentazione contabile, potrebbe contenere solo addebiti formali o relativi ad errori, mentre, al contrario, l'elemento parametrico è istituzionalmente devoluto proprio al superamento del dato contabile di parte e lo rende non utilizzabile anche in virtù delle regole generali²⁵⁴.

Inoltre, nel caso in cui le contestazioni di parte rilevino solo ai fini della quantificazione del risultato dell'applicazione dello studio e cioè al *quantum*, esse devono ritenersi inammissibili e non possono essere considerate ai fini della decisione, poiché, in ossequio alla giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, esse potrebbero inferire meramente alla applicabilità dello studio.

L'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento sulla base degli studi di settore qualora «l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi» (art. 10 comma 1 della l. 146/98).

Tale norma deve essere coordinata con l'art. 62-*sexies* comma 3

254 Così CTR Lombardia 28 febbraio 2003, n. 18, in Big on line, per la quale «La deroga al principio di analiticità dell'accertamento è ammessa, pur in presenza di scritture contabili formalmente ineccepibili, quando il confronto tra elementi dichiarati e quelli ragionevolmente desumibili anche di natura extracontabile, renda evidente la sostanziale inattendibilità delle scritture medesime. Ciò premesso, gli studi di settore elaborati a livello ministeriale rappresentano a tal fine un legittimo strumento di valutazione dello scostamento tra dati dichiarati e dati ragionevolmente desumibili nei casi concreti».

del d.l. 331/93, in base al quale gli accertamenti di cui all'art. 39 comma 1 lett. d), d.p.r. 600/1973 possono essere fondati anche sull'esistenza di «gravi incongruenze» tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore.

I risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore hanno valore di presunzione semplice, rappresentando solo un indice di possibili anomalie del comportamento fiscale del contribuente²⁵⁵.

Conseguentemente, le differenze tra i ricavi/compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore non possono essere utilizzate in modo automatico in sede di controllo, in quanto ciò eluderebbe lo scopo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio costituzionale di capacità contributiva²⁵⁶.

Le Sezioni unite della Cassazione hanno affermato che spetta, *in primis*, all'ufficio dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto. Al riguardo, anche l'Agenzia delle entrate aveva

255 Tale valenza probatoria è riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria (circ. 23 gennaio 2008 n. 5/E) e dalla giurisprudenza (Cass. S.u. 18 dicembre 2009 n. 26635, 26636, 26637 e 26638). In precedenza, l'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto la valenza di presunzione legale relativa dei risultati derivanti dagli studi di settore (circ. Agenzia delle entrate 22 maggio 2007 n. 31/E, § 2.2). Conseguentemente, gli accertamenti potevano essere effettuati ogni qualvolta il contribuente avesse dichiarato «ricavi o compensi «non congrui» rispetto alla stima, senza che l'Amministrazione finanziaria debba fornire ulteriori dimostrazioni a sostegno della pretesa tributaria». Ciò nondimeno veniva prescritto agli uffici accertatori di non applicare meccanicamente gli studi di settore, ma di adeguare i relativi risultati alla situazione effettiva del contribuente (così, C.M. 21 maggio 1999 n. 110/E, § 7, circ. Agenzia delle entrate 7 giugno 2004, § 3, circ. Agenzia delle entrate 22 maggio 2007 n. 31/E, § 2.2 e circ. Agenzia delle entrate 12 giugno 2007 n. 38/E, § 3).

256 Cass. S.u. 26635/2009.

precisato²⁵⁷ che l'utilizzo in sede di accertamento dello studio di settore presuppone la verifica, da parte dell'ufficio, dell'idoneità del medesimo a rappresentare la situazione effettiva del contribuente, avendo riguardo ai seguenti aspetti: assenza di elementi oggettivi che rendono inadeguato il percorso di formazione dello studio di settore; correttezza dell'imputazione al cluster di riferimento; mancanza di cause particolari che abbiano potuto influire sul normale svolgimento dell'attività, collocando il contribuente al di sotto del livello determinato dallo studio²⁵⁸.

In generale, per poter procedere all'accertamento in base agli studi di settore, lo scostamento tra i valori dichiarati e quelli presunti (valore puntuale) deve rappresentare una «grave incongruenza», come indicato dall'art. 62-*sexies* comma 3 del d.l. 331/93.

Le «gravi incongruenze» che legittimano l'accertamento basato sugli studi di settore non possono «ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in

257 Circ. 23 gennaio 2008 n. 5, § 3.

258 La Cassazione, con la sentenza 4 aprile 2012 n. 5399, ha affermato che l'avviso di accertamento basato sugli studi di settore è illegittimo quando l'attività d'impresa o di lavoro autonomo considerata non è stata classificata in modo corretto e, nel procedimento di ricostruzione presuntiva dei ricavi/compensi, si è fatto riferimento all'errato codice attività indicato dal contribuente in dichiarazione. Tale errore può essere fatto valere dal contribuente direttamente in sede contenziosa, senza necessità di presentare una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo. Sul tema si è espressa anche Cass. n. 4910 del 27 febbraio 2013, secondo cui la facoltà del contribuente di emendare la sua dichiarazione non è discrezionale, ma vincolata all'effettiva esistenza di un errore in cui lo stesso è incorso. Nessuna contestazione circa la sussistenza dell'errore è mossa se questo viene corretto prima della notifica dell'avviso di accertamento; invece, se il contribuente intende emendare la dichiarazione successivamente all'avviso di accertamento, essendosi in tal caso creata una «relativa stabilità probatoria», è necessaria la prova di tale errore affinché la rettifica sia valida (nel caso di specie, il contribuente non aveva provato che il codice attività indicato in dichiarazione ed utilizzato dall'ufficio per la ricostruzione presuntiva dei ricavi era inadeguato rispetto all'attività effettivamente svolta).

termini assoluti o percentuali. Scostamenti di scarsa rilevanza potrebbero infatti rivelarsi inidonei ad integrare le sopra menzionate «gravi incongruenze», oltre a determinare l'oggettiva difficoltà, per il contribuente, di contraddire le risultanze dello studio di settore». Peraltro, nell'ipotesi in cui non siano sufficienti a legittimare l'accertamento, «gli scostamenti di più modesta entità potranno comunque essere considerati come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori»²⁵⁹.

I valori compresi nell'intervallo di confidenza sono da considerarsi «possibili»²⁶⁰ e i contribuenti che ivi si collocano naturalmente sono «generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore»²⁶¹.

Tale circostanza dovrebbe, tendenzialmente, mettere al riparo il contribuente dall'azione di controllo, in assenza di ulteriori elementi su cui fondare l'accertamento.

Prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento basato sugli studi, l'ufficio invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 218/97 (accertamento con adesione), per la definizione in contraddittorio dell'accertamento (art. 10 comma 3-*bis* della l. 146/98).

Durante il contraddittorio il contribuente può far emergere gli elementi che confermano o smentiscono la rappresentazione della

259 Circ. Agenzia delle entrate 22 maggio 2007 n. 31, § 2.2.

260 C.M. 5 luglio 1999 n. 148/E, § 5.1.

261 Circ. Agenzia delle entrate 23 gennaio 2008 n. 5 e 18 giugno 2008 n. 47, § 9. Nello stesso senso, si segnalano nella giurisprudenza di merito: C.t.p. Genova 27 settembre 2012 n. 93, C.t.r. Firenze 13 gennaio 2012 n. 118, C.t.p. Cuneo 24 gennaio 2011 n. 14/2/11, C.t.p. Salerno 26 gennaio 2010 n. 3, C.t.p. Torino 4 febbraio 2009 n. 19, C.t.r. Bari 6 marzo 2008 n. 26, C.t.p. Rovigo 30 dicembre 2005 n. 91.

realità economica effettuata mediante gli studi di settore, in modo tale da consentire l'adeguamento dei risultati presunti alla fattispecie esaminata²⁶².

Sebbene la norma non commini alcuna sanzione per la mancanza dell'invito al contraddittorio, la sua omissione invalida il successivo avviso di accertamento. La Amministrazione²⁶³ ha ribadito la centralità del contraddittorio precontenzioso che gli uffici hanno l'obbligo di instaurare con il contribuente e la cui omissione vizia i conseguenti avvisi di accertamento. In presenza di tale omissione (che, in sede contenziosa, deve essere eccepita dal contribuente nel corso del giudizio di primo grado), gli uffici dovranno abbandonare le relative controversie, «sempre che la pretesa non sia comunque sostenibile».

Gli studi di settore non incidono con una disciplina derogatoria su quel complesso di criteri, empirici e legislativi (ad esempio gli artt. 39 del d.p.r. n. 600, e 54 e 55 del decreto Iva), cui deve farsi riferimento per stabilire se l'ufficio abbia assolto il proprio onere probatorio. Si deve, quindi, verificare, se gli studi di settore possano essere ricondotti nel novero delle presunzioni legali, nella specie relative, oppure se debbano essere ricondotti nel novero delle presunzioni semplici e, quindi, se gli studi di settore costituiscano una modalità di assolvimento dell'onere della prova che grava sull'ufficio in applicazione dei criteri generali di ripartizione soggettiva di tale onere.

Le difficoltà di ricondurre nel novero delle presunzioni legali relative gli studi di settore, anche laddove i decreti di approvazione possano essere qualificati come atti normativi regolamentari, scaturiscono dal fatto che gli studi codificano un ragionamento

262 Cass. sent. 3312/2011, 6929/2013, 8706/2013.

263 Agenzia delle entrate, circ. 14 aprile 2010 n. 19 (§ 2).

presuntivo attraverso una formula matematica che a volte può fornire un risultato attendibile ed a volte no; lo studio, cioè, fornisce un risultato, perché è, in ultima istanza, una formula matematica; il risultato di questa formula ma non è necessariamente un valore puntuale, bensì una fascia di valori; in applicazione delle regole statistiche sulla base delle quali la formula matematica è stata costruita e che indicano quando la formula è utilizzabile non conducono a risultati in ogni caso attendibili, quanto agli effetti esplicativi.

Questa incompletezza del risultato degli studi, questa loro inidoneità ad indicare uno solo valore attendibile, questa necessità di una personalizzazione del risultato sul singolo contribuente impediscono di esaurirne la portata nel novero delle presunzioni legali relative, che costituiscono il contenuto tipico delle norme che le pongono, poiché tale contenuto è variabile nell'attendibilità; il fatto ignoto non è, cioè, presunto dalla norma, la formula, in ogni caso in cui essa viene applicata. Gli studi di settore forniscono una prima fase di ragionamento presuntivo, che costituisce un punto di partenza per elaborazioni successive compiute dall'ufficio. Questo punto di partenza, vincolante per il giudice, impedisce ma anche di inserire gli studi nell'ambito delle presunzioni semplici. Il ragionamento inferenziale è infatti basato su un metodo così rigoroso, così sofisticato e legislativamente previsto, che non può mancare di esercitare una certa forma di coercizione, in mancanza di prova contraria, nei confronti del giudice e, quindi, di costituire quella *relevatio ab onere probandi* tipica delle presunzioni legali relative.

Gli studi di settore costituiscono, infatti, un notevole passo in avanti, sia rispetto ai precedenti strumenti di accertamento predeterminati che per la loro grossolanità lasciavano ampi margini

all'errore, sia rispetto alle metodologie del Dipartimento delle Entrate che guidavano gli uffici nella ricerca degli elementi rilevanti nella ricostruzione del volume di ricavi, però non fornivano alcun supporto nella quantificazione dello stesso con la conseguenza che l'ammontare di ricavi ricostruito in via presuntiva era condizionato dalla sensibilità e dall'esperienza del funzionario nel particolare settore verificato.

La codificazione del ragionamento presuntivo del funzionario verificatore negli studi di settore e le raffinate tecniche statistiche di quantificazione dei ricavi attribuibili ad un determinato contribuente hanno, quindi, da un lato permesso di limitare l'incidenza della variabile umana nel momento ricostruttivo e dall'altro hanno consentito di predisporre uno strumento di accertamento predeterminato, notevolmente evoluto rispetto ai precedenti, in cui il ragionamento inferenziale è il frutto di una «intelligenza» artificiale, è cioè il prodotto della tecnologia; lo studio di settore costituisce, quindi, una presunzione che è difficile vincere proprio per l'attendibilità del procedimento inferenziale seguito e per l'alta attendibilità dei risultati forniti, laddove lo strumento è utilizzabile.

L'impossibilità di ricondurre nel novero delle presunzioni legali relative o nel novero delle presunzioni semplici gli studi di settore induce a considerarli come un fenomeno misto, in cui parte del ragionamento presuntivo, date certe caratteristiche dell'azienda, è prestabilito normativamente e funge da base di partenza per ulteriori elaborazioni effettuate dall'ufficio.

Il fenomeno della costruzione di presunzioni di verosimiglianza di elementi di determinate fattispecie legali operata dalla giurisprudenza in ambito civilistico al di fuori di esplicite previsioni di legge al riguardo, e che è conosciuto come «presunzioni

giurisprudenziali», determina una *relevatio ab onere probandi* per la parte a favore della quale è posta la presunzione, e una conseguente inversione dell'onere della prova a carico della parte che ha interesse a dimostrare il contrario.

La struttura caratteristica delle presunzioni giurisprudenziali è, quindi, analoga a quella delle presunzioni legali relative, in quanto il fatto ignoto è presunto a favore di una parte per addossare all'altra l'onere di provare il contrario. La giurisprudenza, nel compiere questa operazione, non formula un'inferenza dal fatto noto al fatto ignoto per accertarlo presuntivamente, però lo presume senza accertarlo, sollevando il giudice dalla conoscenza della veridicità del fatto a meno che la parte onerata non produca una prova contraria. Le presunzioni giurisprudenziali operano, quindi, in modo analogo a quello delle presunzioni legali relative; «entrambe prescindono infatti dall'accertamento della verità del fatto presunto, ed entrambe hanno effetto solo sul piano della ripartizione degli oneri probatori fra le parti».

Similmente a quanto avviene in ambito processuale civile in tema di presunzioni giurisprudenziali, si potrebbe ipotizzare in ambito tributario la configurabilità di «presunzioni amministrative» che avrebbero la funzione di preconstituire, o costituire, la prova nell'accertamento basato su studi di settore; in una tale prospettiva gli studi di settore costituirebbero, e sostituirebbero, le massime di esperienza comune e potrebbero essere definiti «massime di esperienza tecnica».

Sotto il profilo processuale, comunque, fa ben poca differenza che la presunzione possa essere ricondotta nel novero delle presunzioni legali relative, piuttosto che in quello delle presunzioni

semplici oppure costituisca un *tertium genus*; gli elementi di cui le parti dovranno fornire la prova, per le modalità di elaborazione degli studi di settore, non sembrano, infatti, potersi differenziare nei diversi casi.

L'ufficio dovrà provare che quella presunzione è utilizzabile in quello specifico caso, mentre sarà sollevato dal dimostrare il procedimento inferenziale con cui dal fatto noto si presume il fatto ignoto; questo è l'elemento innovativo degli studi di settore che lo accosta alla presunzione legale relativa, figura in cui si rientrerebbe se lo studio giungesse a predeterminare un valore puntuale, invece di una fascia di valori.

Si deve, peraltro, evidenziare come, se la complessità degli studi di settore è da un lato un ausilio nella dimostrazione della correttezza del procedimento inferenziale, dall'altro costituisce un ostacolo, poiché così come la metodologia di elaborazione degli studi risulta poco comprensibile per il contribuente, altrettanto incomprensibile risulterà per i giudici e per gli uffici non appena se ne dovrà discutere.

Sul contribuente che voglia contestare la correttezza del ragionamento inferenziale graverà l'onere della prova degli elementi utilizzati per la contestazione; comunque, dovrebbe escludersi che su di esso possa gravare l'onere di provare tutti quei fatti che costituiscono parte integrante del procedimento inferenziale, come ad esempio l'inattendibilità del dato territoriale che non coglie le particolarità infracomunali.

L'unica sensibile differenza che determina la riconducibilità, o meno, degli studi di settore nell'ambito delle presunzioni legali piuttosto che nell'ambito delle presunzioni semplici, deve essere ricollegata al principio *iura novit curia*; se al decreto di approvazione

degli studi di settore è attribuita la natura di atto normativo regolamentare lo stesso si ha per conosciuto dal giudice; se al decreto deve, invece, essere riconosciuta la natura di atto amministrativo generale lo stesso deve essere prodotto in giudizio dall'ufficio, perché il giudice possa porlo a base della sua decisione.

2.6 L'accertamento tributario «bancario»

Il cosiddetto «accertamento bancario» non è, in senso tecnico, un accertamento vero e proprio, bensì una particolare procedura che consente ai verificatori di reperire dati utili alla stesura dell'avviso di rettifica.

L'art. 32 d.p.r. 600/1973 e il corrispondente art. 51 d.p.r. 633/1972 disciplinano la possibilità, per l'Agenzia delle entrate e per la Guardia di finanza, di procedere ad indagini di tipo bancario e finanziario nei confronti dei contribuenti. Per la Cassazione, nell'esercizio dei propri poteri di rettifica e di accertamento, è legittimo l'utilizzo da parte degli uffici dei dati ed elementi risultanti da depositi o conti correnti bancari, seppure intestati a terzi. La presunzione legale relativa di imponibilità operante a favore dell'ufficio comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente²⁶⁴.

264 Cass. 1° aprile 2003, n. 4987 (In tema di IVA, in caso di accertamenti concernenti una società di persone, l'acquisizione ed utilizzazione dei dati bancari, ai sensi dell'articolo 51, secondo comma, nn. 2 e 7, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non deve essere limitata ai conti intestati alla società, ma può riguardare anche quelli formalmente intestati a soggetti diversi, ove legati alla società da particolari rapporti, quali i soci amministratori, atteso che il rapporto intercorrente tra questi ultimi e la società amministrata è talmente stretto da realizzare una sostanziale identità di soggetti, tale da giustificare automaticamente, salvo prova contraria, l'utilizzazione dei dati raccolti); Cass. 17 giugno 2002, n. 8683 (Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, gli uffici Finanziari, previa autorizzazione della direzione regionale delle entrate, possono acquisire, a

Infatti, gli uffici possono avvalersi di controlli con riferimento alla generalità delle tipologie di rapporti e operazioni finanziarie posti in essere dai contribuenti, formulando apposite richieste agli intermediari finanziari; gli intermediari finanziari sono tenuti a comunicare all'Anagrafe tributaria, con cadenza periodica, gli estremi identificativi di ciascun cliente, nonché la tipologia di rapporto con esso intrattenuto e, a seguito del d.l. 201/2011, anche il contenuto dei singoli rapporti.

L'esame dei conti correnti bancari del contribuente consente il rinvenimento di movimentazioni non trovanti riscontro nella contabilità dell'impresa o del professionista. I prelevamenti ed i versamenti non giustificati, infatti, danno luogo ad una presunzione legale relativa, in forza della quale le somme prelevate o versate si presumono compensi/ricavi non dichiarati.

A decorrere dal 1° gennaio 2012, gli intermediari finanziari sono obbligati a comunicare all'Anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti di cui all'art. 7 comma 6 del d.p.r. 605/73 oltre che «ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai

norma dell'articolo 32, n. 7, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi, nonché ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi a tali conti (facendo applicazione di tale principio, in ragione della connessione e della inerenza al contribuente, è stata ritenuta legittima l'indagine e l'acquisizione dei dati relativi ai conti correnti intestati esclusivamente al coniuge del contribuente stesso); Cass. 24 febbraio 2001, n. 2738 (In tema di accertamento e riscossione dell'IVA, è del tutto legittima l'utilizzazione, nei confronti di una società di persone (nella specie, una SNC), dei risultati delle indagini esperite nei confronti dei singoli soci in sede penale, atteso che la società stessa, pur concettualmente distinta dai suoi singoli componenti, finisce pur sempre per identificarsi sostanzialmente con costoro, sì che un'eventuale indagine che volesse esperirsi nei confronti dell'ente non potrebbe che essere svolta anche nei confronti dei singoli soci (nella specie, si trattava dell'utilizzazione, in sede fiscale, delle indagini svolte, in sede penale, sui conti correnti bancari di pertinenza di tre dei soci della SNC).

fini dei controlli fiscali»: deve essere indicato, quindi, anche l'importo delle operazioni finanziarie citate.

Viene, inoltre, espressamente contemplato che i dati di cui sopra sono utili per la formazione di liste selettive di controllo (rimane ovviamente ferma la procedura da utilizzare per l'attivazione delle indagini bancarie).

Le indagini finanziarie sono state originariamente contemplate per gli accertamenti delle imposte sui redditi e dell'IVA (artt. 32 d.p.r. 600/1973 e 51 d.p.r. 633/1972).

A seguito dell'introduzione dell'art. 53-*bis* del d.p.r. 131/86 ad opera del d.l. 223/2006, lo strumento delle indagini bancarie e finanziarie è divenuto utilizzabile anche ai fini dell'accertamento dell'imposta di registro e delle imposte ipo-catastali.

L'indagine finanziaria può essere attivata su richiesta: dell'Agenzia delle entrate; della Guardia di finanza; della Commissione tributaria²⁶⁵.

Ai sensi dell'art. 32 comma 1 n. 7 d.p.r. 600/1973, gli uffici finanziari possono richiedere dati, notizie e documenti a: banche; società Poste Italiane S.p.A. (per le attività finanziarie e creditizie); imprese di investimento (SIM); organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR); società di gestione del risparmio (SGR); altri intermediari finanziari; società fiduciarie; società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie.

Ai sensi della richiamata norma, i dati, le notizie e i documenti

265 La richiesta dati agli intermediari finanziari può provenire anche dalla Commissione tributaria. Infatti, l'art. 7 d.lgs. 546/1992 attribuisce al giudice tributario tutti i poteri conferiti dalla legge agli uffici finanziari per ciascuna imposta. Tuttavia, nella suddetta fattispecie, la richiesta dati non può essere strumentale alla ricerca di materia imponibile, posto che deve tendere ad una mera integrazione delle carenze probatorie delle parti.

che gli uffici finanziari possono richiedere concernono qualsiasi rapporto intrattenuto e operazione effettuata con i loro clienti, ivi compresi i servizi effettuati e le garanzie prestate da terzi.

La Guardia di finanza ha specificato²⁶⁶ che, in sostanza, i verificatori possono acquisire «tutte le informazioni relative a flussi finanziari, disponibilità di qualsiasi genere, titoli e valori riconducibili ai contribuenti monitorati»²⁶⁷.

In armonia con ciò, la Corte di cassazione ha sancito che l'indagine finanziaria può riguardare anche i libretti di deposito a risparmio che, pur costituendo titoli di credito, se al portatore, o documenti di legittimazione, se nominativi, implicano comunque un rapporto di deposito tra banca e cliente²⁶⁸.

Infine, non ha rilievo che le attività oggetto delle movimentazioni siano di carattere illecito²⁶⁹.

L'indagine finanziaria può concernere anche le cosiddette «operazioni extra-conto», ovvero le operazioni che, essendo eseguite allo sportello, non comportano alcuna registrazione contabile all'interno di rapporti continuativi²⁷⁰.

266 Con la circ. 1/2008 (Parte V, cap. 1, § 5).

267 In particolare, nella circolare viene precisato che rientrano nell'ambito delle indagini, tra le altre, le operazioni: di natura finanziaria, intendendosi per tali tutte le transazioni caratterizzate da movimenti di denaro; relative a mezzi di pagamento, «ossia quelle che interessano gli incassi, i pagamenti, i trasferimenti in denaro contante, gli assegni, i vaglia postali, i bonifici e la gestione di carte di credito»; relative a servizi accessori (quali, ad esempio, la locazione di cassette di sicurezza, la consulenza in materia di strategia d'impresa e di emissione e collocamento di strumenti finanziari, la domiciliazione di bollette e di utenze, l'intermediazione di cambi, la concessione di finanziamenti agli investitori per consentire loro di eseguire un'operazione inerenti gli strumenti finanziari).

268 Cass. 18 settembre 2003 n. 13819.

269 Cass. 9 giugno 2010 n. 13807.

270 Sono tali, a titolo esemplificativo: la richiesta di assegni circolari e in valuta estera; il cambio di assegni; l'acquisto o la vendita di valuta estera, di titoli e di certificati di deposito; la consegna di effetti al dopo incasso; tutti i pagamenti per cassa; la richiesta di vaglia e buoni postali (circ. Guardia di

La Amministrazione finanziaria²⁷¹ ha precisato che possono formare oggetto di verifica non solo i conti intestati al contribuente sottoposto ad accertamento, ma anche i conti cointestati al contribuente «accertato» e a soggetti terzi; i conti intestati a soggetti terzi, ma sui quali il contribuente «accertato» ha la possibilità di operare; i conti intestati a soggetti terzi e sui quali il contribuente «accertato» non ha la possibilità di operare, ma relativamente ai quali gli uffici ritengono sussistere gli estremi dell'interposizione fittizia (effettiva riconducibilità al contribuente «accertato» del conto fittiziamente intestato a un prestanome).

Sono esclusi dal novero delle operazioni «tracciabili» mediante indagini bancarie i versamenti in conto corrente postale effettuati per un importo inferiore alla soglia di 1.500,00 euro (art. 7 comma 6 del d.p.r. 605/73).

Talune operazioni risultano escluse dagli obblighi di comunicazione degli intermediari finanziari per ragioni di carattere procedurale, in quanto ritenute non rilevanti ai fini delle esigenze di indagine dell'Agenzia delle entrate: pagamenti di pensioni, utenze, contributi previdenziali e assicurativi, imposte, tasse e canoni radiotelevisivi²⁷²; pagamenti di ticket sanitari, canoni cimiteriali, titoli di trasporto pubblico e privato, biglietti per manifestazioni sportive e varie, pagamenti e incassi effettuati nell'ambito del servizio di tesoreria svolto per conto dello Stato o di enti pubblici non economici²⁷³.

finanza 1/2008, Parte V, cap. 1, § 5).

271 C.M. 29 dicembre 1999 n. 246/E e circ. Guardia di finanza 20 ottobre 98 n. 1 (prot. n. 360000) .

272 In quanto informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

273 Circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32 § 2.7.

La Amministrazione²⁷⁴ precisa inoltre che deve ritenersi escluso anche il cosiddetto «leasing operativo», in quanto trattasi di operazione non avente carattere finanziario (diversamente, ben inteso, dal leasing finanziario, assai più diffuso nella prassi delle imprese, per il quale la matrice finanziaria dell'operazione non è messa in discussione).

La richiesta di dati, notizie e informazioni può essere formulata dagli uffici ispettivi dell'Amministrazione finanziaria, previa autorizzazione, ed esclusivamente per via telematica, tramite «posta elettronica certificata»²⁷⁵.

Le poste, le banche e gli altri intermediari finanziari devono dare seguito alla richiesta entro il termine di 30 giorni previsto dall'art. 32 comma 2 d.p.r. 600/1973.

I soggetti cui compete il rilascio dell'autorizzazione per l'attivazione della procedura di indagine bancaria sono: il direttore centrale dell'accertamento e/o il direttore regionale, nel caso in cui la richiesta provenga da uffici operativi dell'Agenzia delle entrate; il comandante regionale, nel caso in cui la richiesta provenga da reparti operativi della Guardia di finanza²⁷⁶.

Ove l'indagine finanziaria sia stata disposta dalla Commissione tributaria ai sensi dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, non è necessaria alcuna autorizzazione, stante la sua natura giurisdizionale.

L'autorizzazione all'indagine bancaria non costituisce atto impugnabile dinanzi alla giustizia tributaria, posto che ogni censura deve essere fatta valere in sede di ricorso contro l'accertamento²⁷⁷.

274 Circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32.

275 Circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32.

276 A parere della circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32, l'allegazione dell'autorizzazione alla richiesta non è necessaria.

277 In tal senso circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32 e Consiglio di

La giurisprudenza di legittimità sostiene che il difetto di autorizzazione non comporti la nullità dell'avviso di accertamento²⁷⁸.

Pertanto, la legittimità dell'atto non è subordinata all'esibizione, da parte dell'ufficio, dell'autorizzazione²⁷⁹.

L'autorizzazione imposta dall'art. 32 d.p.r. 600/1973 deve essere richiesta anche qualora la Guardia di finanza abbia agito in veste di polizia valutaria, e non in veste di polizia tributaria²⁸⁰.

L'ultimo periodo del n. 7 dell'art. 32 comma 1 d.p.r. 600/1973 stabilisce che la richiesta di dati, notizie e documenti deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata dell'operatore finanziario, oppure al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario.

L'introduzione della figura del responsabile della «struttura accentrata» è frutto dell'osservazione delle consuete modalità di gestione dei flussi informativi all'interno dei cosiddetti «gruppi bancari» e all'interno degli istituti di credito e degli operatori finanziari in genere, quando si verificano operazioni di concentrazione o quanto meno di «federazione» di più istituti (con conseguente accentramento dei servizi informativi in un'unica struttura).

Sempre per l'ultimo periodo del n. 7 dell'art. 32 comma 1 d.p.r. 600/1973, il responsabile di struttura o di sede dell'operatore finanziario cui viene indirizzata la richiesta deve darne «notizia immediata» al contribuente.

Stato 19 aprile 95 n. 264.

278 Cass. 1 aprile 2003 n. 4987; Cass. 19 febbraio 2009 n. 4001; Cass. 21 luglio 2009 n. 16874.

279 Cass. 15 giugno 2007 n. 14023. Ma – contra – v. altra giurisprudenza (di merito) che è talvolta giunta a diverse conclusioni (C.t.r. Bari 25 novembre 2010 n. 137 e C.t.p. Roma 1 febbraio 2010 n. 4 e C.t.p. Treviso 21 novembre 2012 n. 85/3/12).

280 Cass. 10 aprile 2009 n. 8766.

Secondo l'interpretazione resa dall'Agenzia delle entrate, l'eventuale inadempimento dell'obbligo informativo da parte dell'intermediario finanziario nei confronti del proprio cliente non implica alcun vizio di legittimità del procedimento²⁸¹.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 32 d.p.r. 600/1973, il termine entro cui gli intermediari devono dare seguito alla richiesta degli uffici dell'Amministrazione finanziaria è fissato in 30 giorni, prorogabile di ulteriori 20.

La proroga può essere richiesta con apposita istanza dall'operatore finanziario e viene autorizzata, purché sussistano giustificati motivi, dagli stessi uffici direttivi dell'Agenzia delle entrate o della Guardia di finanza che hanno la competenza al rilascio dell'autorizzazione.

L'art. 10 d.lgs. 471/1997 prevede determinate sanzioni amministrative per gli operatori finanziari che non ottemperano alla richiesta data avanzata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi degli artt. 32 d.p.r. 600/1973 e 51 d.p.r. 633/1972.

Gli uffici possono richiedere ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, previa autorizzazione, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con intermediari finanziari (art. 32 comma 1 n. 6-*bis*), d.p.r. 600/1973 e art. 51 comma 2 n. 6-*bis* d.p.r. 633/1972).

Possono formare oggetto della richiesta non solo i rapporti in corso, ma anche quelli estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Gli uffici, muniti di apposita autorizzazione, hanno facoltà di

281 Circ. 32/2006 § 4.3.

disporre l'accesso di propri impiegati presso: organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione e società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi; aziende e istituti di credito e Amministrazione postale.

Gli accessi presso organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione e società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi possono avvenire allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie che possono essere richiesti *ex art.* 32 n. 5 d.p.r. 600/1973 (art. 33 comma 2 d.p.r. 600/1973).

Gli accessi presso aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale sono effettuati allo scopo di rilevare direttamente: i dati e le notizie relativi ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma dell'art. 32 comma 1 n. 7 d.p.r. 600/1973 e non trasmessa nei termini; la completezza o l'esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e delle notizie contenuti nella copia di conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con l'azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale (art. 33 comma 2 d.p.r. 600/1973).

Le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato.

Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti (art. 33 comma 6 d.p.r. 600/1973).

Il Fisco può richiedere ad autorità ed enti notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge, (artt. 32 comma 1 n. 7-*bis* d.p.r. 600/1973 e 51 comma 2 n. 7-*bis* d.p.r. 633/1972).

Le richieste possono, ad esempio, essere avanzate nei confronti della Banca d'Italia, dell'ISVAP e della CONSOB.

Le richieste andranno inoltrate previa autorizzazione del Direttore Centrale o Regionale per l'Agenzia delle entrate e del Comandante Regionale per la Guardia di finanza.

Le indagini bancarie consentono l'acquisizione di elementi idonei a supportare processi di rideterminazione della base imponibile sia di tipo analitico che di tipo induttivo.

In particolare, i dati e gli elementi rinvenuti in sede di accertamento bancario possono essere utilizzati ai fini della rettifica della base imponibile dichiarata dal contribuente se questi non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione della base imponibile stessa o che non hanno rilevanza allo stesso fine.

L'art. 32 comma 1 n. 2 d.p.r. 600/1973 prevede che i dati risultanti dalle movimentazioni bancarie «sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto a imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non

risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti²⁸² o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni».

La norma istituisce una presunzione legale relativa²⁸³, per cui il contribuente può dimostrare, ad esempio, che i versamenti trovano giustificazione nella contabilità o che concernono fatti fiscalmente irrilevanti.

È pacifico che le presunzioni trovano applicazione sia per i prelevamenti sia per i versamenti²⁸⁴.

La Corte costituzionale, con la sentenza 8 giugno 2005 n. 225, ha stabilito che non si ravvisano punti di contrasto con l'art. 3 Cost. (ragionevolezza della legge) «non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati dall'imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile».

Le presunzioni legali bancarie, secondo la giurisprudenza,

282 S. Sammartino, La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento, in Aa.Vv. Diritto tributario e Corte Costituzionale, Napoli, 2006, pagg. 451 e seguenti; S. Muleo, Dati, debili e acquisibili nelle indagini bancarie tra prove e indizi (e cenni minimi sull'abrogazione delle cd. sanzioni improprie), in Riv. dir. trib., II, 1999, pagg. 609 e seguenti; A. Marcheselli, Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008, pag. 129; M.A. Capula, Sull'applicabilità della presunzione di imponibilità delle operazioni di prelevamento nei confronti dei professionisti, in Rass. Trib. n. 4/2008, pag. 1106.

283 Per l'orientamento sulla qualificazione della presunzione, secondo cui la presunzione contemplata dall'art. 32, comma 1, n. 2), sarebbe legale, cfr., *ex multis*, Cass., Sez. trib., 13 giugno 2007, n. 13819; Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2843, Cass., Sez. trib., 25 maggio 2008, n. 13516; Cass., Sez. trib., 12 maggio 2008, n. 11750, in Rass. trib. n. 4/2008, pag. 1101. In dottrina, senza pretesa di esaustività, in senso conforme alla giurisprudenza di legittimità R. Lupi, La difficoltà di interpretazioni correttive di una presunzione contro natura, in Dialoghi dir. trib., 2005, pag. 1454; A. Piccardo, Utilizzo presuntivo dei dati bancari: la Cassazione esclude l'obbligo del contraddittorio preventivo, in Dir. prat. trib., II, 2001, pag. 707.

284 Cass. 6 ottobre 2010 n. 20735.

operano anche se: il conto corrente ha saldo negativo²⁸⁵; le entrate e le uscite sono «in pareggio»²⁸⁶.

Secondo la Corte di cassazione, il legislatore considera, ai fini dell'operatività delle presunzioni, sia i versamenti sia i prelevamenti, in quanto non ritiene che il contribuente evasore occulti in pari misura i ricavi e i costi.

Ciò premesso, il contribuente ben può dimostrare di aver sostenuto, a fronte dei ricavi occultati, determinati costi²⁸⁷.

Al contribuente deve quindi essere consentito dedurre i costi correlati ai ricavi occultati.

Tuttavia, a fronte della presunzione di ricavo derivante dai prelevamenti, non è sufficiente che egli si limiti ad affermare che ad ogni ricavo corrisponde un costo, ma è necessario che dimostri un maniera certa che a fronte del conseguimento di un ricavo è stato sostenuto un costo.

La determinazione del reddito non può quindi essere diminuita dal giudice in forza di una deduzione forfettaria di costi non documentati²⁸⁸, a meno che non si tratti di accertamento induttivo extracontabile, ove ciò sarebbe ammesso²⁸⁹. La giurisprudenza di merito, talvolta, è però giunta a conclusioni opposte²⁹⁰.

Quanto esposto ha un fondamento normativo: infatti, l'art. 109 comma 4 del t.u.i.r. prevede che i costi possono essere dedotti in assenza della previa imputazione a Conto economico solo se siano specificamente afferenti a ricavi e risultino da elementi certi e precisi.

285 Cass. 15 novembre 2007 n. 23690.

286 Cass. 22 ottobre 2010 n. 21695.

287 Cass. 28 settembre 2005 n. 19003 e Cass. 6 ottobre 2010 n. 20735.

288 Cass. 24 novembre 2010 n. 23873

289 Cass. 26 settembre 2012 n. 16345.

290 C.t.r. Roma 29 novembre 2012 n. 311/38/12.

L'art. 109 comma 4 del t.u.i.r. è interpretato diversamente a seconda della tipologia di accertamento che gli uffici finanziari sono legittimati ad emettere.

La prova contraria consiste all'analitica dimostrazione dell'irrilevanza di ciascuna singola operazione, non potendo risultare sufficienti profili probatori generici.

In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento al caso di un contribuente che aveva addotto, quale prova contraria alla presunzione legale, il fatto «generico» che l'attività da esso svolta (amministratore di condominio) lo aveva portato in varie occasioni ad utilizzare il proprio conto corrente bancario per ricevere i versamenti dei condomini, effettuando poi con tali provviste pagamenti per spese inerenti al condominio stesso²⁹¹.

È stato sostenuto che: la prova contraria non può essere fornita mediante presunzioni semplici, ovvero mediante affermazioni di carattere generale²⁹²; non è sufficiente che il contribuente si limiti ad eccepire di avere cessato l'attività, e che le operazioni erano da attribuire alla successiva attività prestata per conto di due diverse società²⁹³; l'onere di prova contraria non può ritenersi assolto ove il ricorrente si limiti a sostenere che le somme transitate sui conti erano in realtà riferibili ad un ragioniere (divenuto successivamente suo coniuge), che avrebbe utilizzato i conti ai fini della gestione di alcune aziende²⁹⁴; non ha rilievo la semplice produzione di una perizia disposta in sede penale²⁹⁵; non è sufficiente sostenere che i versamenti

291 Cass. 13 giugno 2007 n. 13818.

292 Cass. 26 maggio 2008 n. 13516, Cass. 5 giugno 2008 n. 14847 e Cass. 29 luglio 2011 n. 16650.

293 Cass. 20 giugno 2008 n. 16837.

294 Cass. 19 marzo 2009 n. 6617.

295 Cass. 8 novembre 2010 n. 22636 e Cass. 6 maggio 2011 n. 10036.

concernono restituzione di prestiti in precedenza concessi ad un amico di famiglia, senza puntuali dimostrazioni di ciò²⁹⁶.

Per contro, la prova contraria può essere costituita da: dichiarazioni di terzi beneficiari di determinati assegni²⁹⁷; in ipotesi di persona fisica, restituzione di prestiti a familiari già parzialmente avvenuti nelle precedenti annualità, posto che la persona fisica «non è tenuta a precisi adempimenti in ordine alla gestione dei rapporti con gli altri soggetti, soprattutto se familiari»²⁹⁸; vincite al lotto, ma, visto che lo «scontrino» di giocata ha una natura «al portatore», occorre: l'identificazione, per ognuna delle giocate indicate dal contribuente, di questi con il presentatore dell'afferente scontrino; solo successivamente, all'esito favorevole di tale riscontro, «la effettiva riconducibilità di ogni incasso delle vincite proprie del contribuente ai versamenti bancari contestati»²⁹⁹.

Per la Amministrazione³⁰⁰, la prova contraria è idonea a vincere la presunzione legale solo qualora il contribuente produca «documentazione da cui risulti con certezza l'assoluta irrilevanza fiscale delle risultanze dei conti».

A titolo esemplificativo, la prova contraria può essere fornita da documenti: provenienti da soggetti aventi funzione certificativa (avvocati, notai) o da terzi formalmente interessati a rapporti contrattuali con il contribuente quali rimborsi, prestiti, mutui e risarcimenti danni; relativi ad operazioni attinenti titoli di credito quali

296 Cass. 14 gennaio 2011 n. 767. È il caso di evidenziare che Cass. 30 novembre 2011 n. 25502, come affermazione generale, si è discostata dall'orientamento secondo cui non è possibile confutare le presunzioni bancarie mediante una prova presuntiva, siccome la prova per presunzioni è tale a tutti gli effetti.

297 Cass. 16 aprile 2008 n. 9958

298 C.t.r. Roma 4 febbraio 2008 n. 227.

299 Cass. 5 febbraio 2009 n. 2752.

300 V. circ. 1/2008, Parte V, cap. 4 (§ 2) del Comando Generale della Guardia di finanza.

cambiali, assegni e polizze assicurative³⁰¹.

Per contro, non sono idonei a costituire prova contraria: scritture private attestanti flussi di denaro (a titolo di anticipo o prestito); mere dichiarazioni di parte.

Sebbene i conti correnti siano intestati al contribuente «accertato», quest'ultimo potrebbe eccepire di essere un semplice prestanome, ma, a tal fine, è suo onere dimostrare l'interposizione³⁰².

È chiaro che l'interpretazione letterale del dato normativo comporterebbe in molte ipotesi la sostanziale impossibilità di difesa da parte del contribuente, specie nel caso delle imprese individuali e dei professionisti.

Infatti, se ogni prelievo/versamento non transitato in contabilità costituisce ricavo/compenso, e se, come ha detto la giurisprudenza, la presunzione può essere vinta mediante la dimostrazione dell'irrilevanza reddituale di ogni singola movimentazione bancaria, in parecchie ipotesi sarebbe inibita la difesa. L'assunto deriva dal fatto che pare impossibile giustificare ogni singola movimentazione, siccome è chiaro che, periodicamente, il contribuente preleva somme per le proprie esigenze personali, o le fa transitare dal conto dedicato all'attività a quello personale³⁰³.

301 Trattasi infatti di documenti idonei a dimostrare in modo oggettivo e determinato la natura e l'origine delle movimentazioni finanziarie.

302 C.t.p. Milano 25 gennaio 2008 n. 6. La C.t.r. Roma 2 ottobre 2008 n. 377 ha però affermato che l'accertamento deve trovare un adeguato supporto motivazionale qualora il contribuente sostenga che le suddette movimentazioni non sono a lui imputabili.

303 Resasi conto di ciò, l'Agenzia delle entrate, con la circ. 19 ottobre 2006 n. 32/E § 5.4, ha specificato che, per i professionisti (ma il discorso può essere esteso alle ditte individuali), i verificatori devono astenersi da una valutazione rigida e formale dei dati acquisiti. Da ciò l'esigenza di non trascurare «le eventuali dimostrazioni, anche di natura presuntiva, che trattasi di spese non aventi rilevanza fiscale sia per la loro esiguità, sia per la loro occasionalità, e, comunque, per la loro coerenza con il tenore di vita rapportabile al volume di affari dichiarato».

L'Amministrazione ha facoltà di controllare ogni movimentazione finanziaria, anche se, per ipotesi, il correntista non coincide con il soggetto «verificato».

A titolo esemplificativo, quanto esposto può trovare applicazione in caso di conti intestati a soci di società e amministratori e parenti dell'imprenditore.

L'indagine finanziaria, quindi, può essere estesa a conti correnti intestati a soggetti terzi. Tanto premesso, non è chiaro se la presunzione legale derivante dalle movimentazioni bancarie operi anche in tal caso.

Sul punto, la giurisprudenza pare continuare ad esprimersi in maniera discordante, sostenendo: sia che, prima che operi la presunzione, l'Agenzia delle entrate deve dimostrare, mediante presunzioni o dichiarazioni provenienti da terzi o dal contribuente, la fittizia intestazione del conto³⁰⁴; sia che la presunzione opera per il solo fatto che i conti siano intestati a persone riconducibili all'imprenditore o al professionista, come suoi parenti o soci³⁰⁵, e che ciò è ancor più valido ove il contribuente sia munito di delega ad operare sul conto³⁰⁶.

Recenti sentenze hanno però affermato che, in realtà, il contrasto sarebbe solo apparente, siccome la giurisprudenza «non esonera la Amministrazione finanziaria dalla necessità della prova presuntiva in ordine alla riferibilità alla società delle somme movimentate sui conti intestati ai terzi, ma afferma piuttosto che tale prova va rinvenuta nel requisito di serietà dell'elemento indiziario costituito dallo stretto

304 Cass. 23 luglio 2010 n. 17390, Cass. 23 luglio 2010 n. 17387, Cass. 9 ottobre 2009 n. 21454 e Cass. 14 novembre 2008 n. 27186.

305 Cass. 26 giugno 2009 n. 15172, Cass. 7 settembre 2007 n. 18868.

306 Cass. 13 settembre 2010 n. 19493 e Cass. 19 novembre 2007 n. 23861.

legame parentale, che, unitamente ad altri elementi significativi desunti dalle circostanze del caso concreto, converge alla formazione della prova concludente della condotta evasiva»³⁰⁷.

Nel caso di conto corrente intestato al coniuge, la riferibilità al contribuente del conto può derivare da indizi, che sono rinvenibili, tra l'altro, nel fatto che le movimentazioni siano frequenti, che il coniuge non abbia dichiarato alcun reddito e che svolgesse attività di casalinga³⁰⁸.

Qualora si opti per la tesi che addossa al contribuente l'onere di dimostrare l'insussistenza dell'intestazione fittizia, è bene rammentare che: invocare semplicemente il grado di parentela degli intestatari dei conti correnti non costituisce prova contraria³⁰⁹; la mera cointestazione di un conto corrente non costituisce prova contraria, posto che, in ipotesi di conto di cui possa disporre, ad esempio, anche la moglie del contribuente, quest'ultimo è tenuto a indicare le specifiche operazioni bancarie riferibili al coniuge³¹⁰.

Un ulteriore problema concerne poi la prova contraria relativa alle presunzioni bancarie. Una volta dimostrato (o presunto) che i movimenti verificatisi all'interno di un conto corrente siano in realtà imputabili al contribuente accertato, questi può, naturalmente, dimostrare che le operazioni sono fiscalmente irrilevanti. Tale onere si tramuterebbe a volte in una *probatio* diabolica, stante la difficoltà di fornire la prova contraria, basti pensare al caso del marito/acertato sulla base del conto corrente della moglie, in ipotesi di successiva separazione, ove può essere difficile reperire la documentazione

307 Cass. 26 settembre 2012 n. 16345 e Cass. 20 luglio 2012 n. 2624.

308 Cass. 30 novembre 2012 n. 21420.

309 Cass. 21 marzo 2008 n. 7766.

310 Cass. 18 dicembre 2006 n. 27063

giustificativa.

L'Agenzia delle entrate pare avallare la posizione più favorevole al contribuente. Infatti, ha precisato³¹¹ che, in caso di verifiche bancarie eseguite su conti correnti intestati a soggetti diversi dal contribuente «verificato», la presunzione opera «a condizione che l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è «fittizia o comunque è superata», in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione «bancaria» acquisita»³¹².

Con la sentenza 7 settembre 2007 n. 18868, la Corte di cassazione ha affermato che la possibilità di estendere le indagini ai conti correnti intestati a terzi³¹³ si rivela a maggior ragione valida nelle ipotesi di accertamento d'ufficio (ovvero in caso di omessa dichiarazione).

Infatti, precisa la Corte, «nell'ambito di tale accertamento (a differenza che in quello degli altri), l'ufficio può avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza».

Pertanto, si potrebbe tentare di sostenere che la presunzione di riferibilità al contribuente delle movimentazioni bancarie risultanti da c/c intestati a terzi possa essere utilizzata solo negli accertamenti induttivi (art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973) e negli accertamenti d'ufficio (art. 41 d.p.r. 600/1973).

311 Circ. 19 ottobre 2006 n. 32 (§ 5.2).

312 Nello stesso senso, cfr. circ. DRE Lombardia 27 giugno 2000 n. 21, DRE Puglia 6 giugno 2001 n. 12 e circ. Guardia di finanza 1/2008, Parte V, cap. 2, § 2.

313 Sulle tutele per i terzi e sulle risultanze delle indagini su questi ultimi, v. Marcheselli, *L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pagg. 1115 e seguenti.

Le movimentazioni bancarie sono sintomatiche di ricavi/compensi non dichiarati, per cui, tipicamente, riguardano accertamenti volti a rettificare il reddito d'impresa o il reddito di lavoro autonomo.

Inizialmente, la Corte di cassazione aveva sostenuto che le indagini finanziarie sono strumentali sia alla dimostrazione di attività occulte (imprese, arti, professioni) sia per la quantificazione del relativo reddito³¹⁴.

Con la successiva sentenza 11 novembre 2009 n. 23853, pare che, in un certo senso, i giudici si siano espressi diversamente, evidenziando la necessità di distinguere la quantificazione del reddito dalla categoria reddituale.

Nella sentenza viene affermato che la presunzione bancaria «non è però norma che di per sé legittima l'accertamento a carico di qualunque soggetto che abbia intestato un conto corrente, ma è norma che, nell'ambito di un accertamento che abbia giustificazione: in diverse norme (artt. 38 e 39, dello stesso d.p.r.), consente di accertare il reddito (o i ricavi) del contribuente, con agevolazione probatoria (inversione dell'onere della prova) in favore del Fisco. Il legislatore, in altre parole, da rilievo normativo, connotandola quale presunzione *juris tantum*, alla massima di esperienza che le rimesse in un conto corrente di un contribuente sono normalmente derivanti dalla sua attività, bandendo ogni velleità interpretativa che potesse considerare le movimentazioni bancarie attinenti a situazioni equiparabili a patrimoni separati o simili fattispecie».

Quindi, sembra potersi affermare che, in primo luogo, l'ufficio dovrebbe dimostrare l'esistenza di un'attività del contribuente non

314 Cass. 23 aprile 2007 n. 9570.

dichiarata, mediante i poteri previsti dal d.p.r. 600/1973 (per esempio, assunzione di informazioni, questionari, sopralluoghi), e, solo in un momento successivo, provvedere alla sua quantificazione tramite le presunzioni bancarie. Inoltre, la lettera della norma parla di «ricavi e compensi», per cui il valore di presunzione legale relativa dovrebbe applicarsi solo al caso dei redditi d'impresa e dei redditi di lavoro autonomo, con esclusione dei redditi di lavoro dipendente³¹⁵.

Dall'esame dei conti correnti bancari gli uffici presumono talvolta l'esecuzione di attività non dichiarate³¹⁶.

Nello specifico, dai prelevamenti/versamenti può venire contestata, ad esempio, la presenza di attività commerciali non esercitate abitualmente (art. 67 comma 1 lett. i) del t.u.i.r.) o redditi derivanti «da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere» (art. 67 comma 1 lett. l) del t.u.i.r.).

In altre situazioni ancora, l'esame dei conti bancari può essere utile ai fini dell'accertamento sintetico, ove il contribuente movimenta ingenti somme di denaro su determinati conti correnti, incompatibili con il normale rendimento dei titoli del mercato finanziario³¹⁷.

315 In caso di «lavoro nero», i movimenti bancari possono essere un elemento utile alla quantificazione dei compensi, senza il valore presuntivo.

316 Nel caso esaminato da C.t.p. Pisa 4 giugno 2007 n. 69, i giudici hanno affermato che «non può non osservarsi come l'ufficio abbia imputato le somme contestate ad un'attività diversa da quella principale di promotore finanziario, senza fornire alcun elemento di riscontro circa la natura di tale ipotetica, ulteriore attività ... Per tale aspetto, a parere di questo Collegio, l'onere della prova ricade sull'Agenzia delle entrate». La rettifica, basata sulle movimentazioni bancarie, era fondata solo in parte sull'attività del contribuente che, nella fattispecie, era riconducibile alla promozione finanziaria. La determinazione del reddito d'impresa concerneva però un ulteriore elemento, costituito «dallo svolgimento di una collaterale attività imprenditoriale quale presumibile ex art. 32 d.p.r. 600/1973 dalla mancata giustificazione della provenienza di somme transitate sul conto corrente».

317 Cass. 29 aprile 2011 n. 9535.

Le presunzioni finanziarie operano, come regola generale, con riferimento ad ogni categoria reddituale, non essendo circoscritte al reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

Nello specifico, i giudici rammentano che: per i prelevamenti, si ritiene che la presunzione operi solo con riferimento ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, posto che solo per tali categorie è ragionevole che una spesa faccia presumere attività occultate agli uffici; per contro, per i versamenti, è ragionevole il contrario, perché dal versamento privo di giustificazione è ragionevole desumere, per ogni soggetto, il potenziale occultamento di redditi³¹⁸.

La documentazione bancaria, oltre che dall'attivazione della procedura indicata dall'art. 32 comma 1 n. 7 d.p.r. 600/1973, potrebbe essere rinvenuta dai funzionari durante una verifica fiscale.

Con la sentenza 10 marzo 2008 n. 6351, la Corte di cassazione ha sostenuto che qualora, nelle more di una verifica fiscale, i funzionari rinvenivano determinati documenti bancari (estratti conto), questi ultimi hanno lo stesso valore probatorio dei correlativi documenti detenuti dall'istituto di credito emittente, e, pertanto, costituiscono dati certi su cui ricostruire le movimentazioni del contribuente.

Il Comando Generale della Guardia di finanza si è espresso nel senso dell'utilizzabilità della documentazione bancaria rinvenuta in

318 Cass. 27 settembre 2011 n. 19692. Per C.t.r. Torino 19 luglio 2012 n. 61/1/12, invece, le presunzioni bancarie sono circoscritte al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e nessun rilievo hanno le partecipazioni del contribuente ad alcune società, se non risulta che il medesimo abbia svolto una qualche attività d'impresa. Ove le movimentazioni bancarie si riferiscano ad un periodo antecedente all'impresa, spetta all'ufficio dimostrare che esse si riferiscono comunque all'attività imprenditoriale, siccome il contribuente non era obbligato alla tenuta della contabilità (C.t.p. Alessandria 11 luglio 2012 n. 121/5/12).

sede di accesso³¹⁹.

Nella circolare viene specificato che, in determinate situazioni, la documentazione può costituire piena prova e non elemento meramente indiziario dell'evasione.

Per ciò che concerne il valore probatorio della documentazione, viene però precisato che «le disposizioni relative allo speciale valore presuntivo delle operazioni di addebito e di accredito, non possono trovare applicazione».

I dati inerenti le movimentazioni bancarie riconducibili al contribuente possono essere rinvenuti anche a seguito di: richiesta espressa ai sensi dell'art. 32 comma 1 n. 6-*bis* d.p.r. 600/1973; accesso diretto presso gli intermediari finanziari ai sensi dell'art. 33 comma 2 d.p.r. 600/1973.

I dati rinvenuti a seguito di richiesta al contribuente dovrebbero essere idonei a costituire presunzione legale, posto che, anche in relazione a tale facoltà, è necessario il previo ottenimento dell'autorizzazione gerarchica.

Dati rinvenuti a seguito di accesso diretto presso gli intermediari sono idonei a costituire presunzione legale relativa³²⁰.

La documentazione bancaria può essere reperita dalla Guardia di finanza a seguito di indagini di polizia giudiziaria, su delega del pubblico ministero.

Infatti, l'art. 248 c.p.p. specifica che, per accertare circostanze utili ai fini delle indagini, gli ufficiali di polizia giudiziaria (delegati dall'autorità competente) possono esaminare atti e documenti presso le banche.

319 Circ. 1/2008, Parte V, cap. 4, § 1.

320 Circ. Guardia di finanza 1/2008, Parte V, cap. 2, § 2. In tal senso dispone l'art. 32 comma 1 n. 2 d.p.r. 600/1973.

In caso di rifiuto, i documenti possono essere sequestrati.

Con la circ. 1/2008 (Parte VII, cap. 2), la Guardia di finanza ha chiarito che il termine «banche» deve ritenersi comprensivo anche di altri istituti finanziari, posto che il comma 1 dell'art. 248 c.p.p. «prevede la generale possibilità di richiedere la consegna di una cosa determinata prima di procedere a perquisizione».

I dati rinvenuti a seguito di indagine penale comportano l'attivazione del meccanismo presuntivo di cui all'art. 32 d.p.r. 600/1973.

Sul punto si è pronunciata la Corte costituzionale con l'ordinanza 26 febbraio 2002 n. 33.

In detta sede, essa ha statuito che la prospettazione secondo cui alla documentazione bancaria rinvenuta nelle indagini penali debba attribuirsi valore di presunzione semplice e non di presunzione legale relativa «si risolverebbe in una irragionevole differenza di disciplina rispetto al caso in cui la documentazione predetta sia acquisita direttamente in sede tributaria, e in un ingiustificato favore per il contribuente proprio nei casi in cui si ipotizza una più grave ipotesi di evasione, suscettibile di dar luogo a responsabilità penale».

L'assunto è stato confermato anche dalla Cassazione, la quale ha affermato che la mancata adozione delle forme previste dalla normativa fiscale non è una condizione necessaria per l'applicazione del meccanismo presuntivo, il quale ha natura sostanziale³²¹.

Fermo restando quanto esposto in tema di intestazione fittizia, la Guardia di finanza³²² ha chiarito che «gli elementi di interesse fiscale acquisiti attraverso le indagini bancarie penali³²³ possono essere

321 Cass. 30 novembre 2009 n. 25142.

322 Circ. 1/2008, Parte VII, cap. 2.

323 Scevola, Istruttoria penale. Trasmissibilità al Fisco di notizie acquisite presso

utilizzati anche nei riguardi di un contribuente diverso dall'indagato/imputato, sebbene senza quel particolare significato di presunzione legale che si produce nei confronti di quest'ultimo».

La giurisprudenza ha sancito, relativamente ad accertamenti bancari eseguiti in occasione di un'indagine per corruzione, che sono ascrivibili al contribuente i versamenti confluiti nel conto corrente dei familiari³²⁴.

Prima delle modifiche introdotte dalla l. 311/2004, gli artt. 32 comma 1 n. 2 d.p.r. 600/1973 e 51 comma 2 n. 2 d.p.r. 633/1972 facevano menzione dei soli «ricavi», circostanza che induceva ad escludere la presunzione per i lavoratori autonomi.

L'introduzione dell'inciso «compensi», da parte della l. 311/2004, ha rimosso ogni margine di dubbio in ordine all'applicabilità della presunzione ai lavoratori autonomi.

La Corte di cassazione ha sancito che le presunzioni legali si applicano, con riferimento ai lavoratori autonomi, anche ai periodi d'imposta antecedenti alle modifiche apportate all'art. 32 d.p.r. 600/1973³²⁵.

La circ. Agenzia delle entrate 4 agosto 2006 n. 28 (§ 7), pronunciata in riferimento all'ormai abrogato obbligo sulla tracciabilità dei compensi, aveva chiarito che «i conti correnti bancari o postali, da tenere obbligatoriamente sia per il prelievo di somme finalizzate al pagamento delle spese sostenute sia per il versamento dei compensi riscossi, non necessariamente devono essere «dedicati» esclusivamente all'attività professionale, ma possono eventualmente essere utilizzati anche per operazioni non afferenti l'esercizio dell'arte

banche, in Il fisco n. 20/1987, pag. 3237.

324 Cass. 11 marzo 2010 n. 5913.

325 Cass. 12 maggio 2008 n. 11750 e Cass. 3 settembre 2008 n. 22179.

o della professione».

La richiamata circ. 28/E/2006 (§ 7) aveva, inoltre, espressamente sottolineato che: l'eventuale tenuta di un unico conto corrente «promiscuo» tra attività professionale e sfera privata del professionista non era di ostacolo alla corretta applicazione della presunzione fiscale in materia di accertamenti bancari; i contribuenti interessati potevano ritenersi sollevati dall'onere di fornire la «prova contraria» in relazione a prelievi che – avuto riguardo all'entità del relativo importo e alle «normali esigenze» personali o familiari – potevano essere ricondotti nella gestione extra-professionale.

Ai sensi dell'art. 32 comma 1 n. 2 d.p.r. 600/1973 e dell'art. 51 comma 2 n. 2 d.p.r. 633/1972, gli uffici possono richiedere al contribuente di comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini delle indagini bancarie.

È opinione abbastanza consolidata che la mancata instaurazione del contraddittorio non comporta la nullità dell'accertamento, e non «trasforma» la presunzione bancaria da legale relativa a semplice³²⁶.

Tanto premesso, è altresì consolidata, specie nei documenti di prassi, la sua opportunità, «al fine di evitare l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre»³²⁷.

Le richieste fatte e le risposte ricevute devono essere riportate in un processo verbale, recante la sottoscrizione del contribuente o del rappresentante, oppure l'indicazione del motivo della mancata sottoscrizione di questi³²⁸. La copia della verbalizzazione del

326 Cass. 7 febbraio 2008 n. 2821 e Cass. 23 luglio 2008 n. 20268.

327 Circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32/E § 4.4 e circ. Guardia di finanza 1/2008, Parte V, cap. 4, § 2.

328 Come ricordato dalla circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32/E (§ 4.4).

contraddittorio deve essere rilasciata al contribuente.

Nel caso in cui il contribuente, ricevuto l'invito a comparire, non ottemperi alle richieste effettuate, secondo l'Agenzia delle entrate, opera il disposto dell'art. 32 comma 4 d.p.r. 600/1973, ai sensi del quale «le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta»³²⁹.

2.7 La motivazione dell'accertamento tributario

Rispetto alla propria motivazione, l'accertamento tributario indica il procedimento di determinazione dell'imponibile, in difformità da quanto il soggetto raggiunto dall'accertamento medesimo abbia ritenuto essere il proprio debito verso l'Erario in sede di dichiarazione, ovvero lo abbia ritenuto insussistente, tacitamente rappresentando la circostanza attraverso la mancata presentazione della dichiarazione.

L'avviso come tutti gli atti autoritativi amministrativi, costituisce lo strumento attraverso il quale in ossequio ai principi di tipicità e nominatività l'Amministrazione enuncia nei confronti del destinatario ciò che deve essere per lui di diritto nel caso concreto; per quanto attiene all'imposizione fiscale, le ragioni e il contenuto della pretesa tributaria.

La funzione della motivazione si individua, da un lato, nella sua essenza di rappresentazione della giustificazione del potere

329 Circ. Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006 n. 32 § 4.4.

autoritativo esercitato nel caso concreto e, dall'altro, di delimitazione dell'ambito delle ragioni che l'Amministrazione può far valere in giudizio, in caso d'impugnazione dell'atto estornativo del potere medesimo³³⁰. La motivazione costituisce, infine, strumento di garanzia del diritto di difesa, in quanto manifesta l'anzidetta giustificazione.

Nella motivazione e nella prova dell'accertamento³³¹ l'Amministrazione finanziaria afferma autoritativamente la propria versione dei fatti costituenti il presupposto dell'imposizione, in rettifica della dichiarazione del contribuente o, in sostituzione di essa, se mancante.

Sorgono quindi complessi problemi di contenuto della motivazione e di prova della legittimità del procedimento sotteso all'accertamento sotto il profilo dell'esposizione del percorso logico attraverso il quale dai fatti considerati l'ufficio perviene alla determinazione dell'*an* – soprattutto nell'ipotesi di omessa dichiarazione – e del *quantum debeatur*³³².

330 La motivazione degli atti tributari assolve così a funzioni ulteriori rispetto a quella ad essa attribuibile negli atti amministrativi, dovendo esprimere i fatti e le ragioni che sono a fondamento della pretesa creditoria vantata dall'Amministrazione finanziaria: cfr. D'Aamati, Stabilità giurisprudenziale in materia di motivazione degli avvisi di accertamento, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, pag. 723.

331 Sul rapporto tra motivazione e prova, cfr., Gallo, Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione, in *Rass. trib.* n. 4/2001, pag. 1088; Lupi, Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini dell'imposta sui trasferimenti, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, pag. 435; Id., Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, pag. 274; Beghin, Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 709; Felazzo Natoli-Montesano, Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2002, pag. 11.

332 Che l'onere della motivazione si imponga, anche in quest'ultimo caso, con pienezza di dimostrazione della sussistenza dell'obbligo dichiarativo

La motivazione serve a consentire l'accesso alla tutela giurisdizionale, la prova fonda la pretesa fiscale. Mentre la prova serve a convincere il giudice della fondatezza delle ragioni dell'impugnazione, la motivazione serve ad informare il contribuente delle ragioni del dissenso dell'ufficio, a fronte della rappresentazione da lui fatta, in sede di dichiarazione annuale, degli elementi che lo hanno indotto a quantificare nella misura esposta il suo debito d'imposta.

La motivazione svolge la medesima funzione, sia pure in maniera più semplice per gli accertamenti d'iniziativa degli uffici, per i quali, comunque, la motivazione investe – anche questo come si è anticipato – non soltanto la determinazione del *quantum debeatur*, però la stessa presenza degli indizi che conducono all'iniziativa medesima.

A ciascuno dei suindicati elementi, che, quand'anche sinergicamente presenti nella configurazione del procedimento di accertamento, si ritiene di dare separata trattazione, alla luce della giurisprudenza di legittimità e dei contributi dottrinari che hanno saggiato la stessa condivisibilità degli assunti del giudice di legittimità, peraltro, non univoci, non soltanto in relazione alla loro data di emanazione – il che sarebbe rapportabile, soprattutto, ai possibili mutamenti del quadro legislativo – però anche alle «oscillazioni», anche queste comprensibili, se relazionate alle rappresentazioni delle singole fattispecie oggetto delle diverse

inosservato, anche se meno rigorosamente articolata rispetto alla motivazione della rettifica della dichiarazione, si riconduce, prima di ogni altra, alla considerazione che, ad eccezione dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, la mancata presentazione della dichiarazione può dipendere dalle situazioni indicate nel comma 4 dell'art. 1 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

pronunce.

Il principio della motivazione obbligatoria dell'atto impositivo, come di quello sanzionatorio, trova primaria affermazione nel dettato costituzionale, di cui all'art. 97, e ha ricevuto una sorta di crisma nell'art. 3³³³, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241, concernente «Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e diritto di accesso³³⁴ ai documenti amministrativi» e, per la materia tributaria, nell'art. 7³³⁵, comma 1, l. 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Quest'ultima norma si rannoda al citato art. 97 Cost., richiamato con le altre disposizioni costituzionali nell'art. 1 della legge, il quale stabilisce che le disposizioni della legge stessa costituiscono «principi generali dell'ordinamento tributario»³³⁶.

L'articolo in questione fa espresso riferimento al citato art. 3 della l. n. 241/1990, disponendo che gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono indicare «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione».

Le due norme, quella sul procedimento amministrativo e quella

333 Gallo, Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, in Rass. trib. n. 4/2001, pagg. 1093 e 1095; ma v. anche Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale, Cedam, Padova, 2005, pag. 409, che rileva come la necessaria motivazione degli atti impositivi si poteva già desumere, a prescindere dall'art. 7 dello Statuto, dall'art. 3 della L. n. 241 del 1990.

334 V. La Rosa, Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza, in Riv. dir. trib., 1996, II, pagg. 1119 e specialmente 1124 e seguenti.

335 Cfr. Miceli, La motivazione degli atti tributari; Id., La motivazione *per relationem*, in Lo Statuto del contribuente a cura di Fantozzi e Fedele, Giuffrè, 2005 pagg. 281 e seguenti e 316 e seguenti.

336 Cfr. Marongiu, Lo Statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli, Torino, 2008, pag. 47, e spec. pagg. 50 e seguenti, *passim*; Id., Lo Statuto del contribuente: una disciplina di principi per principi, in Aa.Vv., Lo Statuto del contribuente, a cura di Marongiu, Giappichelli, Torino, 2004, pagg. 60 e seguenti.

dello Statuto dei diritti del contribuente, contengono la precisazione che «Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama»³³⁷.

La legittimità della motivazione *per relationem*³³⁸ è legata alla conoscenza degli elementi di fatto offerti da altri documenti, a condizione che questi siano nell'effettivo patrimonio di conoscenze del destinatario dell'atto, motivato, appunto, in tale forma.

In detta precisazione è racchiusa l'ammissione della cosiddetta motivazione *per relationem*, rispondente a principi di economia amministrativa, che ha costituito l'oggetto di approfondimento in numerose pronunce del giudice di legittimità con una dialettica processuale che ha investito soprattutto i limiti e le modalità di utilizzo di tale indiretto mezzo probatorio.

In via di individuazione degli atti ai quali si applica il rigoroso principio della motivazione come requisito della loro legittimità, merita di essere ricordato che la Sezione tributaria della Corte di cassazione ha, ancora una volta, affermato che sono applicabili, *in*

337 Cfr., per tutte, Cass., 11 aprile 2008, n. 9511 e Cass., 23 settembre 2005, n. 21184; Cass., 13 giugno 2002, n. 8407; Cass., 26 giugno 2003, n. 10205 e Cass., 1° aprile 2003, n. 4989; sul punto v. altresì Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale, cit., pag. 394, che nell'effettuare un parallelismo tra l'art. 7 dello Statuto del contribuente e l'art. 3 della L. n. 241 del 1990 evidenzia come la prima norma preveda l'obbligo di allegare documenti che il contribuente non conosce, mentre l'art. 3 citato richiede solo che questi documenti siano resi disponibili.

338 L. Salvini, La motivazione *per relationem* nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in Rass. Trib. n. 3/2002, pag. 847; M. Basilavecchia, Accertamento unitario e motivazione "*per relationem*", in GT - Riv. Giur. Trib., 2002, pag. 1121; Id., Comportamento processuale dell'ufficio e motivazione dell'atto impugnato, in Rass. trib., 1989, pag. 208; A. Pace, Quando l'avviso di accertamento è motivato *per relationem*, in GT - Riv. Giur. Trib., 1998, pag. 163; G. Porcaro, Mancata allegazione del processo verbale di constatazione: effetti sulla motivazione e sulla prova dell'accertamento, in Rass. Trib. n. 1/2001, pag. 84; D. Stevanato, Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario, in Rass. trib., 1990, pag. 57.

subiecta materia, i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della ripetuta l. n. 241 del 1990.

A ciò la Corte è pervenuta tenuto conto che l'art. 3 della l. n. 241/1990 e lo stesso art. 7 della l. n. 212/2000 si applicano a tutti i provvedimenti, che quest'ultimo articolo individua nei provvedimenti «evidenzianti una pretesa tributaria nei confronti del contribuente».

La motivazione concorre a delimitare la materia del contendere nel successivo eventuale giudizio, soggiungendo che «questo spiega perché l'Amministrazione non possa, in tale sede, addurre ragioni di rettifica diverse da quelle già indicate nell'atto impugnato».

La precisazione che la motivazione dell'avviso di accertamento «concorre» alla delimitazione del *thema decidendum* trova ragione nel fatto che, in pari misura d'intensità, tale delimitazione è data dall'esposizione dei motivi di ricorso, anch'essi non ampliabili con atti successivi³³⁹.

La trattazione della motivazione dell'atto d'imposizione e/o d'irrogazione della sanzione ha messo in luce anche taluni aspetti relativi alla prova dei fatti su cui fa leva la pretesa tributaria.

Va, anzitutto, premesso che nel caso diverso da quello della controversia concernente il diritto al rimborso di somme che il contribuente assume indebitamente pagate, l'onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale riveste, come si è detto e secondo quanto precisa la sentenza della Sezione tributaria n.

339 Sembra appena il caso di rammentare come la Corte di cassazione – Sezione tributaria – con la sentenza n. 3861 del 15 marzo 2002, avesse ribadito che le memorie di parte hanno solo funzione di illustrare e chiarire i motivi d'impugnazione tempestivamente e ritualmente proposti, e non possono, pertanto, né specificare, integrare o ampliare il contenuto dei motivi di ricorso originari. E di qui, ancora una volta, la riprova dell'inaccettabilità della teoria dell'avviso di accertamento quale *provocatio ad opponendum*.

10148 del 2 agosto 2000, la posizione di «attore sostanziale». Essa è, quindi, tenuta a fornire «indizi sufficienti per affermare l'obbligazione tributaria» e, ciò, in relazione al fatto che l'avviso di accertamento tributario, come ha precisato la stessa Sezione, con la sentenza n. 16171 del 23 dicembre 2000, non è assistito da «alcuna presunzione di legittimità».

Va pure ricordata la sentenza della Sezione tributaria della Cassazione n. 7129 del 9 maggio 2003³⁴⁰, che, nell'enunciare i limiti dei poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario, fornisce un incisivo indirizzo nell'interpretazione della normativa sull'onere della prova in ordine al *thema decidendum*, nella sua oggettività e, sotto qualche profilo, anche in riferimento al suo riparto tra ricorrente ed Amministrazione resistente.

La citata pronuncia si segnala, anzitutto, per avere statuito che il giudice non può e, tanto meno, deve colmare le deficienze probatorie della parte che ne è onerata, sottolineando, comunque, «l'ampia discrezionalità», già riconosciuta da anteriori arresti della stessa Corte³⁴¹, in punto di acquisizione delle prove da parte del giudice tributario.

Il tema della prova è in stretta correlazione con i poteri istruttori di cui è titolare il giudice tributario.

L'art. 7 d.lgs. 546 del 31 dicembre 1992, stabilisce quali sono i poteri delle Commissioni tributarie, «ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti»³⁴².

340 In Il Fisco n. 26/2003, fascicolo n. 1, pag. 4137.

341 Cass. 7 febbraio 2001 n. 1701.

342 L'evoluzione della caratterizzazione in senso dispositivo dell'istruttoria nel processo tributario ha trovato conferma nell'intervenuta abrogazione del comma 3 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, prevista dall'art. 3-bis, comma 5, del D.l. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto in sede di conversione dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248. La *ratio* della riforma, in linea con l'orientamento

La natura dispositiva del processo tributario, non più messa in dubbio dalla dottrina e dalla giurisprudenza, esclude l'iniziativa del giudice – il quale deve giudicare *secundum alligata et probata* – ai fini dell'acquisizione delle prove a fondamento della pretesa del Fisco, essendo possibile la spendita dei suindicati poteri soltanto nei limiti in cui la prova offerta dalle parti è congrua e rispondente ai canoni di legittimità e, comunque, essa non è ritenuta sufficiente dal giudice stesso alla formazione del suo convincimento per la soluzione della controversia.

Ma è la motivazione, a sua volta, che circoscrive i limiti anche probatori della controversia, sicché la motivazione dell'atto va da sé ad indicare anche i limiti probatori nel processo (oltre che nella fase procedimentale).

Da ciò ne consegue il principio secondo cui l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento ha il duplice scopo di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (cui consegue l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi della sua pretesa, nel quadro del parametro prescelto).

In secondo luogo, il principio secondo cui in presenza di un

giurisprudenziale sopra segnalato, sembra precludere l'acquisibilità d'ufficio dei documenti nella disponibilità delle parti processuali e non prodotti entro il termine perentoriamente stabilito. Però come conciliare tale soluzione interpretativa con il disposto di cui al comma 1 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, tuttora vigente, il quale, attribuendo ampi poteri istruttori alle Commissioni tributarie stabilisce, in generale, che «esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari e all'Ente locale da ciascuna legge d'imposta»? Il coordinamento normativo induce a ritenere che, nonostante la soppressione dell'iniziativa ufficiosa nell'ordinare il deposito di documenti, dovrebbe restar fermo l'esercizio del potere del giudice di acquisizione documentale, se sollecitato dall'impulso di parte.

avviso di accertamento privo di motivazione il giudice, senza entrare nel merito delle pretese dell'ufficio, deve limitarsi ad una pronuncia di annullamento dell'avviso.

Alla luce di tali principi la Corte conclude che così come l'ufficio non ha il potere di sostituire, in sede contenziosa, il parametro prescelto in sede di avviso di accertamento, così anche il giudice non può sostituirsi all'ufficio nella ricerca di un fondamento dell'avviso di accertamento stesso, in quanto «seppure il giudizio tributario si svolge sul rapporto, tale giudizio è segnato dai limiti che lo stesso Ufficio ha fissato con l'avviso di accertamento».

Ebbene, i principi enucleati dalla Corte di cassazione derivano dalla natura dell'avviso di accertamento e dalla conseguente peculiarità del processo tributario che ha riguardo ad un atto che manifesta una pretesa impositiva la quale ha il potere di divenire definitiva se non contestata nei termini normativamente previsti.

Sotto il profilo formale, il processo, in quanto introdotto con un ricorso avverso un atto di imposizione (o avverso altro atto espressamente individuato dall'art. 19 d.lgs. 546/1992), è sicuramente processo di impugnazione.

Sotto il profilo sostanziale, il processo ha riguardo ad un atto che, se non impugnato, sancisce in via definitiva una pretesa dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente e tale aspetto determina fondamentali conseguenze sull'oggetto del processo. E, infatti, se è vero, come è vero, che l'atto impositivo, indipendentemente dalla fondatezza ed anche in ipotesi che manchi una qualunque fondatezza della pretesa con esso fatta valere, è idoneo a legittimare una richiesta al contribuente che si rende definitiva in caso di mancata impugnazione, non si può che concludere che l'atto

impositivo ha un'autonoma rilevanza, indipendentemente dal suo contenuto. Tale autonoma rilevanza ha come naturale conseguenza che il giudice ha il potere di giudicare l'atto come tale e che, dunque, in presenza di vizi formali dell'atto fatti valere dalla parte, deve limitarsi ad annullare l'atto senza pronunciare sul merito.

Se non vi sono vizi formali, il giudice dovrà, invece, giudicare della fondatezza in fatto e della correttezza giuridica delle pretese fatte valere dall'Amministrazione tributaria con l'atto di accertamento.

Escluso, dunque, un qualunque potere del giudice tributario in materia di modifica o integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento, vediamo come la natura del processo tributario, così come individuata nella sentenza citata, si rifletta sui poteri dei giudici, delimitando i poteri degli stessi giudici in ordine alla fase istruttoria del processo.

Si può dunque affermare che i giudici possono conoscere ed esercitare l'attività istruttoria solo nei limiti della materia del contendere, così come definita dalla motivazione dell'avviso di accertamento e dai motivi di ricorso del contribuente, e, dunque, solo nei limiti dei fatti e delle circostanze addotti dalle parti a sostegno e fondamento delle proprie ragioni.

L'ampiezza della gamma delle possibilità di ricorrere alla motivazione *per relationem* è l'ammissione che essa non è legata soltanto al riferimento agli atti provenienti dalla stessa Amministrazione finanziaria – ipotesi normalmente ricorrente quando l'avviso fa riferimento al processo verbale redatto al termine di verifica fiscale, fatta dall'ufficio accertatore o dalla Guardia di finanza, firmato e consegnato in copia al contribuente medesimo – però anche nell'ipotesi in cui l'atto richiamato, allegato o, tuttavia,

conosciuto, provenga dall'attività di controllo svolta da altra amministrazione pubblica.

Con la sentenza della Sezione tributaria n. 7832 dell'8 marzo 2001, depositata il successivo 11 giugno³⁴³, è stato ritenuto validamente motivato l'avviso di accertamento *per relationem* a verbale promanante dall'Inps, sul rilievo che ciò che necessita è che l'avviso stesso faccia riferimento ad atto allegato o conosciuto dal contribuente, mentre la fonte d'informazione ben può essere esterna all'Amministrazione finanziaria, non avendo questa il «monopolio della conoscibilità dei fatti che possono invece avere rilevanza fiscale, come si evince dall'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546».

La Sezione corrobora la tesi ricordando che l'art. 33, comma 5, d.p.r. 600/1973 prevede un obbligo d'informativa al fine di «evitare la reiterazione di accesso» e che l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente pone rigorosi limiti temporali e modalità di esecuzione per il «contribuente sottoposto a verifiche fiscali». Non per nulla la Corte di cassazione, nella sentenza n. 5931 del 21 aprile 2001, ha puntualizzato che «il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e.. serve ad arginare il potere dell'Esercizio nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta».

Dalle premesse precisazioni consegue che la prova, volta, come

343 In Il Fisco n. 35/2001, pag. 11680, con commento di Caputi. Ha soggiunto la Sezione che «la tesi dell'inutilizzabilità diretta delle acquisizioni da altre amministrazioni pubbliche sarebbe in contrasto con i principi di buon andamento ed unicità della Pubblica amministrazione, in quanto costringerebbe gli uffici finanziari a non utilizzare elementi conoscitivi acquisiti da altri uffici pubblici, che godono della medesima fede privilegiata dei verbali degli organi di controllo fiscale, costringendo questi ultimi ad una antieconomica reiterazione di attività che si risolverebbe anche in danno del contribuente».

si è osservato, a convincere il giudice – nella sua terzietà di posizione, rafforzata dalla novellata disciplina, ad opera della l. 23 novembre 1999, n. 2, dell’art. 111 Cost., relativa al «giusto processo»³⁴⁴ – potrà essere esibita anche nella sede processuale; nella sede, cioè, in cui la prova deve svolgere la funzione propria di «convincere» il giudice.

Ancorché di «nullità» parlino gli artt. 61, comma 2, d.p.r. 600/1973 e 59 del d.p.r. n. 633 del 26 ottobre 1972, l’espressione è da ritenere impropriamente utilizzata, in luogo di quella di «annullabilità», atteso che le norme anzidette pongono a carico del ricorrente l’onere della relativa eccezione, «a pena di decadenza, in primo grado» di giudizio ed escludono la rilevabilità d’ufficio dei vizi di motivazione dell’avviso di accertamento (di nullità potrà parlarsi, invece, nei casi estremi, ad esempio, della provenienza dell’avviso di accertamento da ufficio incompetente o anche di errore circa la persona che deve esserne destinataria).

Ed è proprio l’attitudine del provvedimento in parola a divenire definitivo, in mancanza di tempestiva e rituale impugnazione, a conferire quella capacità del provvedimento medesimo di incidere sulla sfera giuridica del destinatario in maniera irreversibile, se non contestato.

Il ripudio della tesi secondo cui l’avviso di accertamento (nella latitudine dell’espressione, idonea, come si è detto, a comprendere, sia

344 Sui riflessi dell’applicazione dell’art. 111 della Costituzione al processo tributario cfr. Gallo, Verso un “giusto processo” tributario, in *Rass. Trib.* n. 1/2003, pagg. 11 e seguenti; Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, pagg. 115 e seguenti; Russo, Il giusto processo tributario, in *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005, pagg. 191 e seguenti; Miceli, Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pagg. 763 e seguenti; Ferlazzo Natoli, Contenzioso tributario e finanza pubblica, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studi per il centotrentennale*, a cura di Paleologo, Milano, 2005.

l'atto che immedesima la rettifica della dichiarazione operata dall'ufficio, sia quello che incorpora la determinazione d'iniziativa dell'ufficio stesso in mancanza di dichiarazione, sia, infine, il provvedimento d'irrogazione di sanzioni) possa costituire una *provocatio ad opponendum*³⁴⁵ è stato generalmente, se non unanimamente, opposto da parte della più recente dottrina ed ha trovato la più autorevole conferma e sanzione, come si è anticipato, nella menzionata recente sentenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione.

Queste hanno soggiunto anche il chiarimento, peraltro scontato, che il momento processuale è meramente eventuale, «laddove necessaria ed indefettibile è l'emanazione dell'atto di accertamento, quando non vi sia spontaneo ed esatto adempimento dell'obbligazione tributaria».

Ad ulteriore delimitazione della tematica, la sentenza ha precisato che il detto momento processuale «si collega all'atto, sia perché la tutela giurisdizionale si esercita – secondo il sistema processuale vigente – attraverso un meccanismo di impugnazione

345 Per una ricostruzione della teoria dichiarativa dell'obbligazione tributaria tale da recuperare il concetto di *provocatio ad opponendum* si rinvia a Giannini, Il rapporto giuridico d'imposta, Milano, 1937, pagg. 232 e seguenti; Basciu, Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria, Napoli, 1964; Capaccioli, L'accertamento tributario, in Riv. Dir. Fin., 1966, I, pagg. 3 e seguenti; Russo, Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, Milano, 1969. Per tale teoria gli effetti prodotti dall'avviso di accertamento sarebbero meramente dichiarativi d'una obbligazione già sorta *ex lege* in capo al contribuente al solo verificarsi del presupposto d'imposta. A fronte dell'atto impositivo, espressione del potere d'imperio dell'Amministrazione, il contribuente sarebbe titolare di un diritto soggettivo, di tal che ogni qual volta ritenga l'atto dell'Amministrazione stessa non conforme all'obbligazione sorta *ex lege* al verificarsi del presupposto impositivo questi potrebbe agire in giudizio per ottenere dal giudice una sentenza di mero accertamento dell'*an* e del *quantum* del tributo, ossia una sentenza che accerti il rapporto tributario. Per un'analisi degli effetti in fase processualistica di tale ricostruzione, Bafile, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, pagg. 140 e seguenti.

dello stesso, sia perché l'enunciazione della pretesa tributaria costituisce, al contempo, l'oggetto del processo».

La dottrina ha evidenziato come la giurisprudenza abbia talora sostenuto che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in quanto l'atto, pur essendo impugnato dal contribuente, è emesso dall'ufficio, il quale assume la veste di attore in senso sostanziale, a prescindere dalla natura impugnatoria o meno del processo tributario, applicandosi in esso l'art. 2697 c.c., con la conseguenza che l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto ricade su chi vuol far valere il diritto stesso.

L'applicazione del citato art. 115 c.p.c. al processo tributario si rannoda all'essere anche detto processo improntato al principio dispositivo e, cioè, di processo nel quale i poteri officiosi sono, a prescindere dalla quantità dei mezzi istruttori disponibili, tassativi e, quindi, eccezionali.

È evidente che – a mente della citata disposizione processuale – quando la controversia abbia ad oggetto il diritto al rimborso di imposte che si pretendono non dovute, l'onere della prova ricade sul contribuente, che è, in tal caso, attore in senso sostanziale, oltre che formale.

Posto, dunque, che il processo tributario ha la natura appena detta, è da rilevare che l'onere della prova, secondo il citato disposto dell'art. 2697 c.c., incombe sull'Amministrazione, la quale, nel disattendere le risultanze della dichiarazione del contribuente ovvero, in assenza di questa, assumendo l'esistenza di una capacità contributiva che il soggetto, con l'omessa dichiarazione, ha tacitamente rappresentato di non possedere, ha l'onere di provare, con le argomentazioni e la messa a disposizione del giudice degli elementi

documentali, la fondatezza della pretesa impositiva.

Le premesse notazioni e le precisazioni più avanti fatte sulla natura del processo come processo che, attraverso l'impugnazione del provvedimento d'imposizione o irrogazione della sanzione, mira all'accertamento del rapporto sottostante, portano a non aderire al riferimento del regime probatorio prescindendo «dalla natura impugnatoria o meno del processo» medesimo.

Questo – come è noto – viene introdotto dal ricorso del contribuente, ricorso che non tende soltanto all'annullamento dell'atto però all'accertamento del regime giuridico del rapporto d'imposta.

Del resto, a riprova di ciò, va ricordato che con la sentenza n. 2891 del 27 febbraio 2002, la Sezione tributaria ha testualmente affermato che «è un dato acquisito quello secondo il quale il giudizio tributario può essere anche un giudizio sul rapporto».

Nello stesso senso, va ricordata la sentenza n. 19163 del 15 dicembre 2003, ancora una volta della Sezione tributaria della Cassazione, che ha puntualizzato i limiti di utilizzo della procedura degli studi di settore, una volta resa legittima dall'esistenza dei presupposti di fatto previsti dalla legge.

La sentenza ha il pregio di circoscrivere detti limiti, richiamando l'art. 12 d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 27 aprile 1989, n. 154 e successive modificazioni, che «prevede una certa e significativa flessibilità, allorché consente all'operatore di utilizzare il particolare tipo di accertamento di cui qui si discute»; flessibilità che trova origine e fondamento, come specifica la sentenza stessa, nell'art. 53 Cost., «non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che

è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica»³⁴⁶.

È nota la prassi degli uffici finanziari che, di fronte ad attività istruttorie già compiute (ad esempio dalla Guardia di finanza) e formalizzate in un apposito documento (il processo verbale di constatazione), si limitano a motivare l'atto di accertamento attraverso un mero rinvio proprio a quel documento, rimettendosi così agli elementi acquisiti e alle argomentazioni sviluppate e contenuti in quest'ultimo.

È altrettanto noto come la Corte di cassazione sia ormai pacificamente orientata nel senso di legittimare una tale prassi. La Corte è giunta a tale conclusione sulla base di una particolare impostazione in tema di motivazione del provvedimento impositivo, parzialmente differente rispetto a quella generalmente riconoscibile in capo agli atti amministrativi; la funzione della motivazione sarebbe cioè quella di mettere in condizione il contribuente di conoscere la pretesa tributaria e di sviluppare le proprie deduzioni difensive. La Corte sviluppa così l'idea che l'atto di accertamento costituirebbe una mera *provocatio ad opponendum*, cioè semplice veicolo affinché la controversia tra amministrazione finanziaria e contribuente giunga avanti l'organo giurisdizionale speciale; così che sarà solo in tale secondo momento che si confronteranno i fatti costitutivi della pretesa dell'amministrazione finanziaria e gli eventuali fatti modificativi o estintivi della stessa adducibili dal contribuente.

Tra i diversi requisiti di legittimità intrinseca del provvedimento,

346 Occorre sempre rammentare che (Viotto, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 143) «L'accertamento della capacità contributiva costituisce allora l'obiettivo dell'amministrazione imparziale e contemporaneamente della buona ed efficiente amministrazione, ed il suo perseguimento viene ad essere assicurato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi idonei a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto realizzato dal contribuente».

di tale impostazione ne fa le spese soprattutto il requisito motivazionale, che finisce per perdere una propria specificità «formale», per degradare a mera occasione per consentire al contribuente una adeguata tutela. Non deve pertanto stupire la conclusione della legittimità della motivazione *per relationem*: se il contribuente è tuttavia in grado di conoscere i termini sui quali si basa la pretesa dell'ufficio, nessun rilievo potrebbe assumere la circostanza che la motivazione si basa su un rinvio ad un documento diverso dal provvedimento impositivo. Così come potrebbe in quest'ottica apparire tutt'altro che irrealistica la cosiddetta efficacia sanante del vizio di motivazione in ipotesi di adeguata difesa sviluppata dal contribuente: proprio enfatizzando la funzione garantista della motivazione, si è sostenuto che il vizio del provvedimento in punto di motivazione assente per omessa consegna del processo verbale di constatazione potrebbe risultare superato laddove il contribuente sia stato tuttavia posto nella condizione di fatto di contestare la pretesa dell'ufficio in sede processuale.

Invero, per quanto attiene alla motivazione *per relationem*, la sua legittimità potrebbe ricavarsi anche sulla base di una differente considerazione. Se è ben vero che il potere impositivo spetta esclusivamente agli uffici finanziari, e non certo ad altri organi che con questi ultimi meramente collaborano nella acquisizione degli elementi necessari ai fini dell'accertamento, mi pare tuttavia che non possa negarsi la circostanza che, attraverso il rinvio ad un processo verbale di constatazione, vi sia, proprio da parte degli uffici, una valutazione degli circostanze di fatto e delle argomentazioni giuridiche in quest'ultimo contenuti. Se cioè, secondo una certa impostazione, con la motivazione l'ufficio deve convincere anche se

stesso della credibilità e sostenibilità delle contestazioni che formeranno oggetto dell'emanando atto di accertamento, mi sembra che il rinvio ad un processo verbale di constatazione non possa di per sé affatto escludere che l'ufficio condivida le conclusioni in questo rinvenibili; però allora, attraverso il riferimento al processo verbale di constatazione, l'ufficio finirebbe per rendere proprie le valutazioni già compiute dall'organo collaborante.

In altri termini, pare difficile negare a priori la sussistenza di un giudizio critico da parte dell'ufficio accertatore nei confronti di argomentazioni altrove sviluppate; il che ma impedirebbe di affermare che, con la motivazione *per relationem*, l'ufficio si sia spogliato del potere impositivo.

In definitiva, riterrei che possa ipotizzarsi una sorta di presunzione di condivisibilità delle conclusioni contenute in un processo verbale di constatazione, laddove la motivazione di un atto di accertamento sia costruita come rinvio al processo verbale di constatazione stesso. È ben vero, e certo qui non viene negato, che diversa è la funzione dell'ufficio finanziario rispetto a quella istituzionalmente spettante alla Guardia di finanza, nel senso che il primo ha il potere – dovere di operare una valutazione critica sull'operato della seconda. Ben diverso è ma negare che vi sia stato, da parte dell'ufficio, un esame concreto sulle argomentazioni sviluppate nel processo verbale di constatazione; ben diverso è cioè affermare che il mero rinvio al processo verbale di constatazione si sostanzi in una pedissequa e acritica acquisizione delle risultanze contenute nel processo verbale di constatazione stesso.

Alla stessa conclusione si dovrebbe pervenire anche laddove l'obbligo di motivazione venga ricondotto nell'ambito dei principi

ricavabili dalla disciplina di cui all'art. 3 della l. n. 241/1990. La incondizionata legittimità della motivazione *per relationem* è stata infatti negata considerando che tale norma, pur ammettendo che le ragioni giuridiche e fattuali siano contenute in un diverso atto, tuttavia «qualifica» quest'ultimo, dato che specifica che deve trattarsi di un «atto dell'amministrazione»; non essendo il processo verbale di constatazione assimilabile ad un atto dell'amministrazione, verrebbe a mancare la condizione oggettiva per ritenere legittima una tale ipotesi di motivazione *per relationem*. Più esattamente, il processo verbale di constatazione non conterrebbe affatto le «ragioni della decisione», dato che gli organi verificatori esterni alla pubblica amministrazione avrebbero solo poteri di rilevamento e di raccolta dati; anche ove gli elementi acquisiti in sede di verifica siano accompagnati da valutazioni, tuttavia queste ultime non sarebbero qualificabili come «ragioni», che, essendo connesse al potere impositivo, risulterebbero per definizione non ravvisabili in capo ad organi diversi da quelli appunto dotati della potestà di imposizione.

Come accennato, anche in tale ottica sembra difficile negare una generale legittimità alla motivazione *per relationem*. Anche ammettendo che le eventuali valutazioni effettuate dall'organo verificatore sugli elementi acquisiti non siano assimilabili giuridicamente alle «ragioni» dell'atto di accertamento, occorrerebbe dimostrare che il rinvio operato nel provvedimento impositivo al processo verbale di constatazione sia dettato da mere finalità di risparmio di tempo da parte dell'ufficio finanziario o da altre ragioni per le quali non è identificabile un giudizio di merito sulle valutazioni stesse. Il che potrebbe anche accadere; però mi sembra arduo presumere a priori che in ogni caso la motivazione *per relationem* sia

stata effettuata senza alcun vaglio critico da parte dell'ufficio. Riterrei anzi, come sopra evidenziato, che una tale presunzione andrebbe invertita: il rinvio sottintende cioè l'avvenuta valutazione critica delle eventuali argomentazioni contenute nel processo verbale di constatazione, senza che ne sia necessaria una esplicitazione.

In definitiva, potrebbe sostenersi che la motivazione *per relationem* rispetti l'obbligo di motivazione sotto un duplice punto di vista: da un lato, consentirebbe concretamente il diritto di difesa; dall'altro, esprimerebbe, chiaramente, seppur indirettamente, le valutazioni operate dell'ufficio finanziario.

La motivazione *per relationem* non trova accesso e legittimazione incondizionata, rimane subordinata al fatto che venga assicurata la sua funzione primaria di tutela della difesa per il contribuente. Ove pertanto l'atto di accertamento dovesse fondarsi su un documento (in genere il processo verbale di constatazione) non formalmente consegnato al contribuente, ci troveremmo di fronte ad un rinvio «al nulla». Non si supera il problema del contribuente che deve difendersi da una contestazione della quale non conosce alcun elemento, in quanto contenuta in documenti non in possesso dello stesso.

Ebbene, il rapporto tra processo verbale di constatazione sconosciuto al contribuente e motivazione del connesso atto di accertamento è stato affrontato dalla Corte di cassazione, pur se non molto approfonditamente, nella citata sentenza n. 7218/1998. In particolare, la Corte ha sottolineato che, in tale ipotesi, il giudice non è messo nella condizione «di controllare le motivazioni» dell'atto, prima ancora che di verificare il grado di fondatezza della pretesa. Di più, la Corte non ha argomentato sul punto; addirittura, nella sentenza

più specificatamente in commento (la n. 10148/2000), non viene operato neppure un cenno agli eventuali effetti sulla formale validità, in punto di rispetto del principio dell'obbligo di motivazione, dell'atto di accertamento della mancata allegazione del processo verbale di constatazione. Quasi che non si dovesse proprio porre un problema di inesistenza della motivazione in caso di rinvio a un «documento» non conosciuto dal contribuente.

Invero, mi sembra che, almeno nell'ottica della motivazione quale mero strumento di tutela del diritto di difesa del contribuente, il profilo del rapporto fra processo verbale di constatazione non allegato e obbligo di motivazione abbia più rilevanza teorica che pratica, e che la ridotta attenzione che ha attratto sia in qualche modo giustificabile.

Intanto, come accennato in nota, la Corte, nel momento in cui legittimava la motivazione *per relationem*, ha sempre sostenuto che fosse a tal fine sufficiente la semplice conoscibilità del documento cui l'atto di accertamento rinvia; ciò che potrebbe al limite trovare una giustificazione anche alla luce dell'art. 3 della l. n. 241/1990, però che, si ricorda, non è privo di effetti negativi per il destinatario dell'atto, quali ad esempio il ridotto termine per ricorrere in conseguenza della necessità di acquisizione postergata del processo verbale di constatazione

Considerando quindi l'aspetto della «mera conoscibilità» e quello della «efficacia sanante del raggiungimento dello scopo», potrebbe giustificarsi il fatto che difficilmente si pone, di fronte al giudice, la questione del rapporto tra omessa consegna del processo verbale di constatazione e motivazione dell'atto di accertamento; ciò nel senso che il verificarsi della prima non influenza il grado di legittimità del secondo.

Molto più significativo, se non altro sotto il profilo pratico, appare invece il problema degli effetti che l'omessa produzione in giudizio del processo verbale di constatazione svolge non sulla validità formale del provvedimento impositivo, però sulla fondatezza della pretesa sostanziale in questo contenuta.

Ebbene, anche qualificando l'atto di accertamento come mera *provocatio ad opponendum*, il che si rifletterebbe solo sul grado di legittimità della motivazione, tuttavia è incontestabile che l'Amministrazione finanziaria è, salvo che nelle controversie di rimborso, attore in senso sostanziale; visto che è l'attore che fa valere in giudizio un diritto, è l'attore che deve provare i fatti che ne costituiscono fondamento. In altri termini, è proprio sull'Amministrazione finanziaria che grava l'onere della prova.

A questo punto, se la prova della pretesa è contenuta nel processo verbale di constatazione, e questo non viene prodotto in giudizio, evidentemente si tratterà di una pretesa non sorretta da prove; e un diritto non provato è un diritto che processualmente non esiste. Ne consegue che l'insussistenza, nel fascicolo del processo, del processo verbale di constatazione non tanto influisce sulla validità formale dell'atto di accertamento in punto di rispetto dell'obbligo di motivazione, quanto sulla credibilità sostanziale della contestazione che di questo costituisce oggetto. Più esattamente, il giudice non è semplicemente posto in grado di verificare nel merito la fondatezza della pretesa, il che, secondo i principi processuali, equivale a negare prova alcuna alla pretesa stessa, con conseguente suo rigetto.

Ai fini del giudizio sulla fondatezza nel merito della pretesa, appare irrilevante la questione della legittimità dell'atto di accertamento in punto di motivazione; ciò che è anzi pregiudiziale

rispetto appunto all'esame nel merito. Così, una volta verificata la validità formale del provvedimento impositivo, e quindi valutata la sussistenza o meno della motivazione, il giudice esaminerà il grado di fondatezza della contestazione sollevata. A questo punto, anche di fronte ad un atto di accertamento valido, ben ovviamente potrebbe la pretesa essere rigettata, ad esempio proprio in quanto non provata.

La mancata produzione in giudizio del processo verbale di constatazione comporta, dunque, la infondatezza della pretesa in quanto risulta omessa la prova del diritto dedotto, occorre a questo punto chiedersi se il giudice tributario, nell'ambito dei poteri istruttori allo stesso spettanti (art. 7 d.lgs. 546/1992), possa sostituirsi all'ufficio finanziario ordinando l'esibizione del processo verbale di constatazione stesso.

A tal fine non è forse superfluo ricordare i limiti alla cognizione del giudice tributario rispetto ai fatti e ai motivi dedotti dalle parti a sostegno delle rispettive pretese; ciò che, sotto un diverso angolo di visuale, sembra riconnettersi alla qualificazione del giudizio tributario come processo dispositivo ovvero come processo inquisitorio.

A questo punto, preliminare rispetto ad ogni altra considerazione appare il problema della individuazione dell'oggetto del processo tributario, e cioè, se, in occasione della impugnazione di un provvedimento impositivo, il giudizio attenga all'accertamento del rapporto di imposta sottostante, ovvero all'annullamento del provvedimento stesso. Quanto più infatti si ritenga la giurisdizione tributaria quale diretta all'esame della obbligazione tributaria, e quanto più quindi risultino insignificanti i vizi formali dell'atto, tanto più al giudice verrà riconosciuta una sorta di potere sostitutorio rispetto a quello tipico della Amministrazione finanziaria. Come è

noto, la questione della natura del processo tributario è peraltro direttamente connessa a quella della natura della obbligazione tributaria sostanziale. Così, connaturata alla tesi dichiarativista, è l'idea che il giudizio tributario attenga esclusivamente all'esame del rapporto debito/credito tra contribuente ed Amministrazione finanziaria; per i sostenitori della tesi costitutivista, per contro, il giudizio tributario avrebbe ad oggetto solo il provvedimento impugnato.

Invero, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha ormai definitivamente accolto una posizione intermedia tra le due esposte, e tuttavia riconducibile alla struttura impugnatoria del processo tributario, con la conseguente rilevanza dei vizi formali del provvedimento amministrativo. La Corte si è di fatto orientata nel senso che il giudizio tributario si svolge senz'altro sul rapporto, però attraverso il provvedimento impositivo; si tratta cioè di un giudizio che investe il merito del rapporto debito/credito fra contribuente ed Amministrazione finanziaria, a condizione, ma, che, da un lato, l'atto di accertamento in via pregiudiziale corrisponda agli schemi legali previsti dall'ordinamento, cioè sia formalmente legittimo, e, dall'altro, che il giudizio non oltrepassi i limiti fissati nel provvedimento impugnato e nel ricorso.

La Corte ha finito così per conciliare una sua costante posizione in merito alla fonte legale della obbligazione tributaria, con l'innegabile natura provvedimentale dell'atto amministrativo, idoneo a produrre effetti ove non impugnato, anche se illegittimo o infondato. È stata pertanto accolta quella impostazione che tende ad individuare una duplice fase nell'ambito della attuazione del rapporto tributario. La prima, definibile come «statica», riguarda la fonte della

obbligazione tributaria in sé, identificabile nel momento della realizzazione della fattispecie impositiva; la seconda, a carattere «dinamico», attiene alla attuazione procedimentale del rapporto tributario, tuttavia già sorta una volta integratasi la fattispecie imponibile in capo ad un soggetto.

In questo modo, si riesce a riequilibrare, in sede di teoria del processo, la circostanza in base alla quale l'atto amministrativo produce i propri effetti, se non impugnato nei termini, quand'anche sia illegittimo od infondato. Se cioè il provvedimento definitivo è idoneo a legittimare un prelievo a titolo di imposta nonostante la insussistenza di un giudizio sul rapporto sottostante (giudizio precluso dalla intervenuta decadenza nella proposizione della azione giudiziale), allora è giocoforza necessario riconoscere autonoma rilevanza all'atto di accertamento.

Sembra allora difficile disconoscere al giudice il potere di giudicare il provvedimento sotto il profilo della sua corrispondenza agli schemi legali previsti dall'ordinamento, quando lo stesso potrebbe tuttavia consentire la attuazione del rapporto di imposta a prescindere dalla sua sussistenza sostanziale. In quest'ottica, sarebbe pertanto perfettamente comprensibile che il giudice possa, in presenza di vizi formali dell'atto impugnato, fermarsi alla constatazione della loro esistenza, annullando tale atto senza necessità di pronunciamento nel merito del rapporto sottostante.

Si potrebbe, in definitiva, sostenere, in termini di oggetto del processo, una sorta di coabitazione tra giudizio sull'atto e giudizio sul rapporto.

Una volta resa compatibile la logica della fonte legale dell'obbligazione tributaria con la logica della natura provvedimentale

dell'atto di accertamento, la Corte si è interessata a come combinare il giudizio sull'atto con il giudizio sul rapporto. La Corte ha preso le mosse dalla qualificazione dell'obbligo di motivazione, arrivando alla ormai pacifica conclusione che la motivazione del provvedimento svolge la funzione di indicare, e delimitare, l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio. Ragioni che non esplicano efficacia solo con riferimento alla cognizione del giudice, però, soprattutto, fondando le asserite ragioni dell'ufficio, indicano i margini entro cui può svolgersi il diritto di difesa del contribuente; e proprio quest'ultimo è l'aspetto che caratterizza i limiti alla cognizione del giudice tributario.

È infatti patrimonio generalmente acquisito che la motivazione non solo si sostanzia nella indicazione in sé delle ragioni di fatto e di diritto che fondano una determinata pretesa, però, soprattutto, abbia funzione di garantire il diritto di difesa, visto che il contribuente è posto nella condizione di contestare le ragioni addotte dall'ufficio proprio attraverso la lettura della motivazione.

Le conseguenze di una tale impostazione sono presto individuabili. Se infatti il diritto di difesa trova la propria piena esplicazione, e i propri limiti contingenti, nella motivazione, è naturale che quest'ultima non solo fondi, però anche racchiuda la pretesa dell'ufficio. In altri termini, il giudizio tributario non verte sul fatto che l'imposta sia dovuta per una qualsivoglia ragione, però per le ragioni addotte dall'ufficio nell'ambito del provvedimento impugnato e con riferimento alle eccezioni proposte dal contribuente nel ricorso; la motivazione contenuta nel provvedimento impugnato, così come i motivi del ricorso, non possono quindi in alcun modo essere integrati, né dall'ufficio, né dal ricorrente (salvo il rispetto delle condizioni previste dalle norme del processo tributario). Però allora, se le parti

non possono modificare l'oggetto dello specifico processo, allo stesso modo tale potere dovrebbe risultare precluso al giudice tributario³⁴⁷.

È, questo, un basilare principio del processo tributario, affermato dalla Corte di cassazione e pacifico nella migliore dottrina. Si sostiene infatti che «la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'atto impugnato, dall'altro, dai motivi del ricorso»; che «il principio della domanda vi opera nel doppio senso che spetta alla parte il potere monopolistico dell'instaurazione del processo e che ad essa unicamente compete il potere di determinarne l'ambito; data la natura del suo oggetto, il processo è rigidamente strutturato e non tollera mutamenti di domanda, esigendo, anzi, una rigorosa corrispondenza tra chiesto e pronunciato». Ancora, è stata esclusa, per le Commissioni tributarie, «qualsiasi loro funzione supplente e sostitutiva rispetto all'operato dell'ufficio fiscale e dello stesso contribuente; in particolar modo le commissioni non possono confermare l'imposta accertata, od accogliere il ricorso, per ragioni diverse da quelle indicate, rispettivamente, nell'atto impositivo o nel ricorso». Inoltre, «sembra non sia lecito nutrire alcun dubbio sull'applicazione al nostro processo del principio della domanda, in forza del quale nessun potere può riconoscersi alla commissione in tema di individuazione dei fatti di causa». Infine, «il giudice non può indagare su fatti ulteriori rispetto a quelli posti a fondamento dell'atto impugnato (ed indicati nella motivazione), o indicati dalle parti nel

347 Resta inteso il perimetro dell'art. 113 del codice di procedura civile. Sul principio della libertà del giudice di applicare tutte le norme di diritto, anche se non dedotte dalle parti ovvero non dedotte dall'attore nella domanda, cfr. Micheli, *Jura novit Curia*, in Riv. dir. proc., 1967, pagg. 575 e seguenti. Sul concetto di eccezione ex art. 112 del codice di procedura civile, richiamato anche dall'art. 23, ultimo comma, e dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, cfr. Luiso, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 1997, pagg. 239 e seguenti.

processo».

Vi è peraltro da precisare che quanto sino ora evidenziato non riguarda tanto la «prova» della pretesa, che si pone in riferimento alla formazione del convincimento del giudice, però la «motivazione» della pretesa stessa, che, appunto, nel condizionare la difesa del contribuente, individua l'oggetto del giudizio

Ciò ma non impedisce di affermare che, anche con riferimento alla prova, esistano limitazioni alla cognizione del giudice tributario; limitazioni che sono tra l'altro ricavabili proprio dalla qualificazione attribuita alla motivazione ed alla sua funzione di tutela del diritto di difesa.

Ecco che, allora, l'art. 7 d.lgs. 546/1992, limita l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie ai «fatti dedotti dalle parti». È, questa, una espressione che rende appieno la portata della attività istruttoria del giudice: si è infatti rilevato che si tratterebbe di una «istruttoria di secondo grado», che cioè non attiene alla allegazione dei fatti³⁴⁸, però al controllo della attività svolta dalle parti.

In questo modo, i poteri attribuiti alle Commissioni tributarie non dovrebbero potersi spingere fino alla ricerca degli elementi istruttori, però per contro limitarsi ad integrare e verificare l'operato delle parti del processo. Non può, cioè, il giudice sostituirsi, in termini di individuazione dei fatti che costituiscono il fondamento delle rispettive pretese, alle parti stesse; non può, in pratica, rappresentare una «seconda possibilità» per porre rimedio a carenze nella allegazione della prova. Ciò quindi presuppone che le prove siano quanto meno indicate negli atti di parte, il che certo impedisce che ad una omessa indicazione possa porvi rimedio attraverso un autonomo

³⁴⁸ Proto Pisani, Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile, in Foro it., 2003, I, 607 e seguenti.

(che in questo caso diventerebbe «primario») intervento del giudice.

Ecco che allora, in quest'ottica, si è formato un costante orientamento della Corte di cassazione in base al quale, al più tardi in sede contenziosa, l'ufficio ha l'onere di provare la sussistenza dei concreti elementi di fatto che, nell'ambito del parametro prescelto, giustificano il *quantum* accertato o tuttavia la rettifica. Tanto che, recentemente, la stessa Corte ha estremizzato la propria posizione, arrivando a sostenere la infondatezza per insussistenza della prova, di un atto di accertamento basato su un processo verbale di constatazione redatto nei confronti di un terzo non prodotto in giudizio. In tale circostanza, la Corte ha evidenziato che la mancata produzione materiale della fonte di prova non solo si riverbera sulla motivazione, però impedisce al giudice di controllare gli elementi di fatto cui viene concretamente ricollegata la responsabilità del contribuente.

Potrebbe pertanto emergere una valutazione di merito a livello di allegazione dei fatti. Non solo il giudice non potrebbe sostituirsi all'ufficio, però non potrebbe neppure esercitare attività istruttoria ai fini della acquisizione materiale della prova, laddove questa sia particolarmente significativa rispetto alla pretesa avanzata nel provvedimento di accertamento.

La Corte si è quindi posta in quel filone interpretativo in base al quale il potere del giudice di ordinare l'esibizione del documento (nonché di disporre di nuove prove in appello) non ha lo scopo di rimediare alle negligenze di una parte, però alla impossibilità per essa di produrre un documento posseduto dall'altra. Il che, una volta di più, conferma la insussistenza di poteri sostitutivi del giudice rispetto agli oneri processuali che tipicamente gravano sulla parte agisce per far valere una propria pretesa. Ciò che si sostanzia, in definitiva, nella

inconfigurabilità di un potere, per il giudice, di richiedere la produzione del processo verbale di constatazione che non risulti agli atti del processo.

La circostanza che la motivazione dell'atto di accertamento non solo fondi, però anche racchiuda la pretesa dell'ufficio, ha effetti ulteriori rispetto a quello di costituire un limite all'esercizio dei poteri istruttori del giudice tributario: il contenuto dell'atto di accertamento e del ricorso influisce infatti sul potere di cognizione del giudice stesso nel merito della controversia.

Il problema nasce dal fatto che, verificata la legittimità formale del provvedimento, il giudizio finisce per avere ad oggetto la sostanza del rapporto di imposta sottostante. Nel qual caso ci si deve cioè chiedere se il giudice, fermi restando le ragioni addotte e i parametri scelti dall'ufficio ai fini dell'accertamento, possa riquantificare l'obbligazione tributaria secondo «valutazioni» diverse rispetto a quelle indicate nel provvedimento.

La risposta affermativa consegue alla impostazione sino ad ora adottata.

Se, infatti, il giudizio tributario attiene, nell'ambito della materia del contendere, delineata dalle ragioni di fatto e di diritto (nonché delle prove allegate) di cui all'atto impugnato ed al ricorso, alla fondatezza sostanziale della pretesa, sembrerebbe allora doversi concludere nel senso che il giudice ha il potere di determinare l'imposta dovuta anche all'interno dei limiti massimi a minimi rispettivamente indicati dall'ufficio e dal contribuente.

A tale conclusione non sembra poter ostare il principio della domanda, laddove questa sia costruita nel senso di richiedere *tout court* l'annullamento del provvedimento impugnato. Non sembra

infatti che vi siano dubbi sul fatto che la struttura impugnatoria del processo tributario riguardi la sussistenza di vizi formali dell'atto di accertamento, nel senso che, una volta verificata la conformità formale a legge di quest'ultimo, accertamento del rapporto e annullamento dell'atto si compenetrano senza soluzione di continuità. La eventuale accertata insussistenza dell'obbligazione tributaria, infatti, passa attraverso (o si conclude con) la eliminazione del provvedimento impugnato. In questo senso, la domanda espressa nel senso dell'annullamento dell'atto di accertamento sottintende, in ipotesi di insussistenza di vizi formali dell'atto stesso, la esigenza a che il giudice verifichi la fondatezza della pretesa della Amministrazione finanziaria, e quindi, si pronunci sul rapporto di imposta sottostante.

Il che, in definitiva, si risolve nel senso che il giudice dovrebbe avere legittimamente cognizione in termini di «valutazione quantitativa» della pretesa dell'ufficio, fermi restando i limiti massimi e minimi ricavabili dal provvedimento e dal ricorso. Così, ad esempio, il giudice dovrebbe poter ridurre l'ammontare dei maggiori ricavi accertati in applicazione di una percentuale di ricarico minore rispetto a quella fatta propria dall'ufficio; ovvero ridurre il valore dell'immobile senza per questo annullare l'atto di accertamento; annullamento che sarebbe concepibile solo laddove la operazione di accertamento del rapporto a cura del giudice si fosse concluso appunto nel senso della totale insussistenza dello stesso.

Come peraltro già evidenziato, i margini di valutazione quantitativa non possono peraltro ampliarsi fino a trasformare il giudizio in «valutazione giuridica»; il giudizio non verte sul fatto che l'imposta sia dovuta per una qualsivoglia ragione, però per le ragioni addotte dall'ufficio nell'ambito del provvedimento impugnato e con

riferimento alle eccezioni proposte dal contribuente nel ricorso. La impossibilità di integrare o modificare la motivazione contenuta nel provvedimento impugnato, così come i motivi del ricorso, si sostanzierebbe allora nella assenza di un potere di giustificare, sotto il profilo della norma applicabile, una certa ripresa fiscale, sulla base di argomentazioni differenti da quelle contenute nel provvedimento impugnato; in altri termini, non solo è escluso il riferimento a fatti non considerati nell'atto di accertamento, però sarebbe parimenti esclusa in quest'ottica la riqualificazione giuridica, ad opera del giudice, dello stesso fatto sul quale si basa la rettifica fiscale.

Si dovrebbe pertanto concludere nel senso che la motivazione del provvedimento e le prove che dovrebbero costituire il fondamento della pretesa in questo contenute non sono integrabili o modificabili da parte del giudice, però sono liberamente valutabili secondo una variegata scala di condivisibilità. Il parametro adottato ai fini dell'accertamento, ma, non è soggetto a modificazioni; se ritenuto non convincente, ne risulta travolta integralmente la pretesa che su questo si è fondata.

Non si può aprioristicamente però sostenere che ogni caso di omissione nella produzione del processo verbale di constatazione si dovrebbe risolvere in un rigetto della pretesa erariale.

Intanto, occorre che gli elementi probatori siano contenuti nel solo processo verbale di constatazione; se infatti si ritrovano anche nell'atto di accertamento, la (mancata) allegazione del processo verbale di constatazione potrebbe risultare irrilevante. In tale ipotesi, la circostanza di aver assolto l'onere probatorio primario attraverso l'indicazione nel provvedimento impositivo dei fatti su cui si fonderebbe la pretesa, dovrebbe comportare che gli eventuali ulteriori

elementi probatori (peraltro rientranti nell'ambito dei «fatti dedotti dalle parti») indicati solo nel processo verbale di constatazione siano acquisibili in giudizio attraverso l'esercizio dei poteri istruttori attribuiti dalla legge al giudice tributario.

Inoltre, e soprattutto, occorre che la pretesa sia basata su elementi di fatto, oltre che di diritto. Se infatti la contestazione si fonda esclusivamente su argomentazioni giuridiche, il rilievo probatorio perderebbe di significatività; se cioè oggetto del giudizio è la interpretazione di una norma in relazione ad un fatto non contestato, non ci si porrebbe affatto un problema di provare la pretesa, però semmai di motivare adeguatamente la argomentazione giuridica che giustifica la pretesa stessa. A questo punto, quando il giudice è tuttavia in grado di formarsi un convincimento sulla condivisibilità o meno dell'impostazione dell'ufficio attore, anche magari attraverso l'esame delle deduzioni sviluppate dal contribuente, la insussistenza del processo verbale di constatazione dovrebbe risultare sostanzialmente irrilevante.

Potrebbe peraltro accadere che un tale convincimento non possa formarsi, poiché anche dal ricorso del contribuente non emergono elementi sufficienti a tal fine. In tal caso, considerando che il giudice deve tuttavia pronunciarsi, ci si chiede se la mancata allegazione del processo verbale di constatazione comporti il rigetto della pretesa, in quanto non provata, la illegittimità dell'atto di accertamento in quanto privo della motivazione, ovvero consenta al giudice stesso di richiedere l'esibizione del processo verbale di constatazione non prodotto in giudizio.

Non mi pare che possa configurarsi la prima delle ipotesi indicate, almeno laddove si intenda la prova quale esclusivo strumento

di rappresentazione della realtà e non del diritto. Di fronte ad una contestazione che si basa esclusivamente sulla interpretazione di una norma, nel senso che non è in discussione il fatto, tuttavia parrebbe non corretto operare in tal senso un riferimento alla prova. Come accennato in nota, la regola di cui all'art. 2697 c.c. sarebbe cioè inapplicabile in quanto non vi sarebbe alcuna «verità storica» in discussione.

Allo stesso modo non mi pare possa configurarsi la terza delle ipotesi indicate. Come precedentemente visto, il giudice tributario non può sostituirsi al dovere primario e minimale di motivare e provare l'atto di accertamento, che grava sull'attore in senso sostanziale: la omissione nella produzione in giudizio della documentazione su cui si fonda la pretesa tributaria rende la stessa infondata in quanto non sorretta da prova.

Diversamente si dovrebbe argomentare rispetto al rapporto fra processo verbale di constatazione non allegato e motivazione del provvedimento impositivo. L'impossibilità di formazione di un convincimento a causa della carenza di elementi necessari a tal fine non tanto impedisce al giudice di pronunciarsi, ciò che, come è noto, non è ipotizzabile nel nostro ordinamento processuale (cosiddetto divieto di *non liquet*), quanto comporta il rigetto della domanda giudiziale della parte attrice (sostanziale).

Rimane peraltro il problema di come giustificare un tale rigetto: non propriamente come mancanza di prova, dato che si sta vertendo su una questione di diritto; non come mancanza di motivazione dell'atto di accertamento, trattandosi di un vizio non rilevabile d'ufficio però solo su istanza di parte. A questo punto, o si ridetermina la nozione di «prova del fatto che costituisce il fondamento del diritto fatto valere in

giudizio», oppure si modifica, ampliandola, quella di motivazione del provvedimento.

Nel primo caso, si tratterebbe di configurare diversamente l'oggetto dell'onere della prova, in qualche modo allontanandosi dallo specifico riferimento ai «fatti», cioè alla «verità dei fatti storici». Attraverso la combinazione fra onere della prova e divieto di *non liquet* si intenderebbe così più genericamente assicurare che al giudice siano forniti gli elementi necessari per la formazione di un certo convincimento, laddove la tipologia di tali elementi dipende dalle caratteristiche della specifica controversia trattata.

Più in particolare, nel momento in cui si rileva la inconfigurabilità, in assenza di prova, di una finzione di inesistenza del fatto non provato, e, per contro, si sostenga che, in detta ipotesi, il giudice semplicemente non accerta il fatto, rimasto in tal senso indimostrato, e dal suo mancato accertamento si limita a trarre il presupposto tecnico per il rigetto della domanda, si finisce per passare da un giudizio sul fatto (o sul non fatto) ad un giudizio sulla idoneità delle argomentazioni di parte a formare il convincimento del giudice. In questo modo, la assenza della argomentazione giuridica, conseguente alla omessa allegazione al fascicolo del processo del documento che contiene la argomentazione stessa, impedisce ogni valutazione sulla esistenza del credito vantato attraverso il provvedimento impositivo. Il giudice, non potendo formarsi un convincimento, e non potendo omettere la pronuncia per carenza di elementi di giudizio, necessariamente rigetterà la domanda di parte attrice (sostanziale); il che avverrà non attraverso la finzione di inesistenza del fatto, però semplicemente per la impossibilità di operare una «valutazione» della pretesa fatta valere dalla

amministrazione finanziaria.

Come accennato, il rigetto della domanda giudiziale della parte attrice (sostanziale), potrebbe basarsi, a determinate condizioni teoriche, sulla illegittimità dell'atto di accertamento per carenza di motivazione. In tal caso, ma, occorrerebbe riferirsi alla motivazione così come configurata nel diritto amministrativo, e qualificare il vizio di motivazione come vizio rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Fino a che infatti ci si limita a giustificare l'obbligo di motivazione quale strumento di tutela del diritto di difesa, così che la relativa norma risulterebbe imposta a favore di una delle parti, si finisce per limitare gli «effetti» del vizio di motivazione; se eccepito con contestuale sviluppo delle eccezioni avverso il provvedimento impugnato, vi è la possibilità di vedere sanato il vizio stesso per «raggiungimento dello scopo»; se non eccepito, il vizio non sarà più proponibile e rimarrà assorbito dalla pronuncia sulle altre eccezioni di rito e/o di merito.

Diversamente si dovrebbe invece argomentare laddove la funzione della motivazione non venga limitata ad assicurare la tutela della parte privata, però venga configurata quale strumento per la verifica della imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione. In questo modo, si giungerebbe ad avvicinamento, sotto il profilo teorico, della motivazione dell'atto di accertamento alla motivazione del provvedimento amministrativo in generale: la dottrina amministrativista, infatti, sottolinea sempre come la motivazione non è solo strumentale al diritto di difesa del privato, però si rivolge anche all'opinione pubblica genericamente intesa, in quanto rappresentativa di garanzia di trasparenza e non arbitrarietà dell'azione

amministrativa. Allora, ma, la motivazione, non rispondendo esclusivamente all'esigenza di assicurare concretamente il diritto di difesa del destinatario dell'atto, diventa un requisito per la validità intrinseca dell'atto stesso, inidoneo ad essere sanato per raggiungimento dello scopo proprio in quanto non sarebbe giuridicamente rilevante alcuno scopo diverso rispetto alla corretta formazione del provvedimento amministrativo. In altri termini, quest'ultimo deve avere un contenuto minimale che ne assicuri legittima esistenza, a prescindere dalla sua fondatezza nel merito; ove quel contenuto sia carente, il provvedimento sarà in contrasto con i principi di tipicità e nominatività e quindi pregiudizialmente illegittimo.

Proprio in questo senso sembra condurre la previsione di cui al comma 1 dell'art. 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212. Tale disposizione, che riguarda la motivazione degli atti, espressamente richiede che, nel caso di motivazione *per relationem*, l'atto cui viene fatto rinvio debba essere concretamente allegato al provvedimento impositivo. Ciò che appare una significativa novità rispetto alla situazione che si era consolidata, soprattutto in giurisprudenza, e che, come visto, si basava sulla mera conoscibilità del documento cui l'atto di accertamento rinviava; situazione che trovava la propria giustificazione nella configurazione della motivazione quale esclusivo strumento di tutela del diritto di difesa del contribuente.

Ci si potrebbe allora chiedere se oggi possa ancora sostenersi la tesi della «mera conoscibilità» e della «efficacia sanante del raggiungimento dello scopo». La citata norma sembra cioè attribuire all'obbligo di allegazione, sia sotto il profilo della prova che, soprattutto, della motivazione, la natura di requisito formale del

provvedimento impositivo, a prescindere da altre situazioni contingenti quali ad esempio una adeguata difesa tuttavia svolta. Il che, nell'assimilare la motivazione dell'atto di accertamento alla motivazione del provvedimento amministrativo in generale, condurrebbe ad una insanabilità del vizio di motivazione.

La motivazione del provvedimento, dunque, svolge la funzione di indicare, e delimitare, l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio. Ragioni che non esplicano efficacia solo con riferimento alla cognizione del giudice, però, soprattutto, fondando le asserite ragioni dell'Ufficio, indicano i margini entro cui può svolgersi il diritto di difesa del contribuente.

Proprio quest'ultimo è l'aspetto che caratterizza in fine i limiti alla cognizione del giudice tributario.

È infatti patrimonio generalmente acquisito che la motivazione, non solo si sostanzia nella indicazione in sé delle ragioni di fatto e di diritto che fondano una determinata pretesa, però, soprattutto, ha funzione di garanzia del diritto di difesa, visto che il contribuente è posto nella condizione di contestare le ragioni addotte dall'Ufficio proprio attraverso la lettura della motivazione.

Le conseguenze di una tale impostazione sono presto individuabili. Se infatti il diritto di difesa trova la propria piena esplicazione, e i propri limiti contingenti, nella motivazione, è naturale che quest'ultima, non solo fondi, però anche racchiuda la pretesa dell'Ufficio. In altri termini, il giudizio tributario non verte sul fatto che l'imposta sia dovuta per una qualsivoglia ragione, però per le ragioni addotte dall'Ufficio nell'ambito del provvedimento impugnato e con riferimento alle eccezioni proposte dal contribuente nel ricorso; la motivazione contenuta nel provvedimento impugnato, così come i

motivi del ricorso, non possono quindi in alcun modo essere integrati, né dall'Ufficio, né dal ricorrente (salva la avvenuta produzione di documenti non conosciuti). Però allora, se le parti non possono modificare l'oggetto³⁴⁹ dello specifico processo, allo stesso modo tale potere è precluso al giudice tributario.

Questo un basilare principio del processo tributario, ribadito, come visto, dalla Corte di cassazione, e pacifico nella migliore dottrina. Si sostiene, infatti, che «la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'atto impugnato, dall'altro, dai motivi del ricorso»; che «il principio della domanda vi opera nel doppio senso che spetta alla parte il potere monopolistico dell'instaurazione del processo e che ad essa unicamente compete il potere di determinarne l'ambito; data la natura del suo oggetto, il processo è rigidamente strutturato e non tollera mutamenti di domanda, esigendo, anzi, una rigorosa corrispondenza tra chiesto e pronunciato». Ancora, è stata esclusa, per le Commissioni tributarie, «qualsiasi loro funzione supplente e sostitutiva rispetto all'operato dell'Ufficio fiscale e dello stesso contribuente; in particolar modo le Commissioni non possono confermare l'imposta accertata, od accogliere il ricorso, per ragioni diverse da quelle indicate, rispettivamente, nell'atto impositivo o nel ricorso». Inoltre, «sembra non sia lecito nutrire alcun dubbio sull'applicazione al nostro processo del principio della domanda, in forza del quale nessun potere può riconoscersi alla Commissione in tema di individuazione dei fatti di

349 Per quello che può riferirsi come oggetto del processo tributario, v. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., pagg. 347 e seguenti; Id., *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 1 e seguenti; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, pagg. 194 e seguenti; A. Poddighe, op. cit., pag. 1728; nonché C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pagg. 1 e seguenti.

causa». Infine, «il giudice non può indagare su fatti ulteriori rispetto a quelli posti a fondamento dell'atto impugnato (ed indicati nella motivazione), o indicati dalle parti nel processo».

Vi è peraltro da chiarire, sotto questo profilo, che il problema qui in esame non riguarda tanto la «prova» della pretesa, che si pone in riferimento alla formazione del convincimento del giudice, però la «motivazione» della pretesa stessa, che, appunto, nel condizionare la difesa del contribuente, individua l'oggetto del giudizio.

L'affermazione di un generale obbligo di motivazione di tutti gli atti idonei ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica dei destinatari si era consolidata nella giurisprudenza tributaria anche antecedentemente all'entrata in vigore della l. n. 241/1990, sulla scorta dell'*iter* evolutivo della giurisprudenza amministrativa. Questo indirizzo, comunque, tanto rigoroso nell'enunciare il principio, non si era poi dimostrato altrettanto rigido nel valutare, nei singoli casi concreti, se l'obbligo di motivazione consentiva effettivamente di conoscere tutti i passaggi logico-giuridici seguiti nella formazione dell'atto e tutti gli elementi della pretesa; al contrario, tale obbligo veniva ritenuto validamente soddisfatto in tutte le ipotesi in cui fossero contenute nell'atto sintetiche indicazioni, tali da permettere una contestazione sul piano dell'*an* e del *quantum debeatur*.

E tuttavia tale interpretazione riduceva il requisito della motivazione ad un minimo talmente basso che la dichiarazione di invalidità³⁵⁰ degli atti che ne risultavano carenti diventava piuttosto teorica.

350 Per una disamina alla luce della riforma del procedimento amministrativo, v. Tesauro, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in Boll. trib., pagg. 1445 e seguenti; Basilavecchia, La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva, in Riv. dir. fin., 2006, I, pagg. 356 e seguenti.

Questa posizione interpretativa si spiega sul piano degli effetti che la giurisprudenza dell'epoca collegava alla violazione dell'obbligo di motivazione: in carenza di tale requisito dell'atto, il Giudice di legittimità era portato a considerare l'atto impositivo nullo ab origine.

La problematica teorica che si è poi sviluppata circa la necessità che gli elementi necessari dell'atto impositivo, tra i quali è stata annoverata la motivazione, debbano essere presenti all'atto della sua formazione e non possano essere integrati in una successiva ed eventuale fase di giudizio, muove intorno al tipo di regime di invalidità che colpisce l'atto carente di siffatti requisiti.

Se si parte dal presupposto secondo cui l'atto d'imposizione è un atto autoritativo, viene da sé che al destinatario deve essere riconosciuta una forma di tutela congrua, che si concretizzi nella eliminazione dell'atto viziato. I vizi formali, infatti, comportano l'annullamento dell'atto, al contrario di quelli sostanziali, che comportano, un *quid pluris* rispetto al mero annullamento.

Il progressivo abbandono da parte delle Sezioni unite della Cassazione, sebbene con qualche successiva incertezza, del concetto di accertamento tributario come *provocatio ad opponendum* – che pure ha rivestito un importante ruolo in chiave storico-evolutiva – e la successiva negazione della sua natura processuale, hanno, poi, portato alla valorizzazione del momento procedimentale ed al riconoscimento del requisito motivazionale all'interno di un atto di carattere «sostanziale», esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Il riconoscimento della natura provvedimentale dell'atto, la necessità di evitare la dichiarazione di invalidità dell'atto per vizi che incidono sulla sostanza del rapporto e, contestualmente, di anticipare il

momento della tutela per il contribuente dalla fase giurisdizionale al momento della formazione dell'atto impositivo, hanno fatto emergere incontestabilmente l'esigenza di dare rilievo agli elementi di istruzione primaria sin dalla fase amministrativa di formazione dello stesso. Nondimeno l'atto, che incide con effetto vincolante sulla posizione soggettiva del contribuente, ha efficacia preclusiva ove non impugnato entro brevi termini decadenziali, cristallizzando così definitivamente la pretesa impositiva.

In questo senso, il collegamento tra esposizione dei fatti dell'istruttoria e dimostrazione, sin dalla fase di formazione dell'atto, dell'effettiva sussistenza delle circostanze affermate dall'Amministrazione finanziaria attraverso la motivazione, fanno emergere e valorizzano una concezione della natura dell'atto impositivo come provvedimento autoritativo basata, a giustificazione della pretesa, sugli elementi raccolti durante la fase procedimentale.

Ne consegue che non trova spazio la possibilità di ovviare al difetto di motivazione in sede contenziosa attraverso la dialettica processuale, con il corollario dell'inevitabile invalidazione dell'atto in tutti i casi in cui il vizio sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice; il quale, ai fini del riesame di merito dispone di poteri di indagine istruttoria (che non ha riscontro nel giudizio di accertamento di rapporti innanzi al giudice ordinario), però non può sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti d'imposta. Pertanto, nei casi di difetto di motivazione, l'indagine nel merito è preclusa.

L'analisi dei profili di invalidità del vizio, in questa prospettiva,

dovrà quindi muovere da un approccio di tipo sostanziale che identifica nella motivazione un requisito di validità dell'atto impositivo.

Nel diritto tributario il vizio di motivazione è sempre stato normativamente inquadrato nella categoria invalidante della nullità, contrariamente alla tradizionale ricostruzione operata nel diritto amministrativo ove si dubitava persino dell'esistenza di tale categoria.

L'annullabilità degli atti amministrativi, infatti, era prevista da una disposizione di carattere generale, però non vi era alcuna omologa norma che prevedesse l'istituto della nullità; anche nelle rare ipotesi in cui una singola norma qualificava nullo un atto amministrativo, la stessa non si premurava, poi, di specificare gli effetti sul piano del regime dell'atto.

Il fulcro del sistema amministrativo dell'invalidità era, dunque, basato sulla categoria dell'annullabilità, rappresentando la nullità un profilo di carattere marginale, in carenza di una disciplina normativa generale in tema di invalidità dell'atto, almeno sino alla riforma della legge generale sul procedimento amministrativo ad opera della l. 11 febbraio 2005, n. 15. Ciò nonostante, nella dottrina tributaria si era autorevolmente radicata la convinzione che, dovendosi l'obbligo di motivazione inquadrare nella sistematica dell'atto di accertamento come atto amministrativo, dovessero trovare applicazione i principi generali dell'azione amministrativa.

A fronte di queste difficoltà di ricostruzione sul piano sistematico, è stata la giurisprudenza a farsi carico di precisare le caratteristiche dell'atto amministrativo nullo, ispirandosi, talvolta, alle categorie del diritto civile ed, in particolare, alla disciplina della invalidità del contratto.

Per altro verso, la necessità, dal punto vista teorico, di inquadrare la nullità nell'ambito delle categorie dell'invalidità dell'atto amministrativo, ha indotto a qualificare la stessa come una categoria eccezionale e residuale rispetto all'annullabilità ed all'irregolarità, che ricorre solo in determinate ipotesi, quali quelle di mancanza assoluta di un elemento essenziale dell'atto amministrativo, di radicale carenza di potere da parte dell'autorità emanante, oppure del difetto della forma, della volontà, dell'oggetto o del destinatario.

La dottrina di diritto amministrativo, sulla base di queste indicazioni giurisprudenziali, ha cercato, seppure con cautela, di fornire un assetto sistematico, individuandone tre specie: la nullità di cui all'art. 1418, comma 2, c.c. per mancanza di uno degli elementi essenziali dell'atto o per inesistenza del soggetto cui l'atto è destinato; la nullità per carenza di potere; la nullità *ex lege*, ossia quella comminata da una specifica norma.

Accanto alla categoria della nullità, era emersa, poi, soprattutto in dottrina, quella dell'inesistenza, nozione anch'essa che, peraltro, non trovava menzione in alcuna norma; in più, i confini tra i due concetti si presentavano assai sfumati. Si può affermare, comunque, che nell'ambito delle vicende anormali dell'atto, nullità ed inesistenza erano ritenuti vizi più gravi rispetto a quelli che comportavano la sola annullabilità dell'atto, tanto che non è mancato chi li ha definiti in termini di sinonimia, anche se era sembrato opportuno limitare l'uso della categoria dell'inesistenza ai casi più gravi ed evidenti. La stretta contiguità delle due categorie era, tuttavia, evidenziata sotto il profilo dell'improduttività degli effetti giuridici.

Il regime dell'inesistenza, dunque, si collocava ai margini del dualismo nullità-annullabilità; il regime della nullità, a sua volta, si

differenziava sotto vari profili da quello dell'illegittimità, tanto che il Consiglio di Stato aveva affermato che la nullità, in senso tecnico, doveva essere qualificata come illegittimità forte.

Nel diritto tributario il problema dal punto di vista teorico si presentava di rilievo, in quanto, alla natura costitutiva dell'azione di annullamento, si contrapponeva la natura dichiarativa dell'azione di nullità; per altro verso, mentre l'illegittimità di un atto viziato deve essere fatta valere attraverso un'impugnazione in via giurisdizionale entro il prescritto termine di decadenza, l'azione di nullità, nel silenzio della legge, non è soggetta a limiti temporali.

In tale quadro di riferimento, poteva dunque affiorare il dubbio che il regime normativo che prescriveva – e prescrive tuttora – la nullità degli atti impositivi in tema di carenza di motivazione, nonostante il tenore letterale, dovesse essere inteso come annullabilità, con il corollario che l'atto tributario nullo sarebbe produttivo di effetti giuridici sino al momento della sua rimozione.

Il sistema processuale tributario suffragherebbe questa impostazione, laddove prescrive brevi termini decadenziali per l'impugnazione solo in capo al destinatario dell'atto impositivo, allo spirare dei quali esso diviene inoppugnabile; al contrario, i profili propri che connotano l'azione di nullità (di stampo civilistico) consentirebbero l'impugnazione anche oltre tali termini decadenziali.

La giurisprudenza tributaria che si è espressa sul punto, ha ricondotto alla categoria della nullità assoluta quel vizio sostanziale e radicale dell'atto di accertamento, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, che non è suscettibile di sanatoria, né per volontà dell'Amministrazione, né del contribuente.

Ad alimentare il dibattito sulla questione, nel diritto

amministrativo è andata poi assumendo sempre maggiore rilievo la categoria dell'irregolarità rispetto a quella dell'invalidità.

L'applicazione di tale regime, comportando solo una correzione dell'atto (e non il suo annullamento) in tutti quei casi in cui il provvedimento, difforme dalla previsione legale, sia affetto da vizi irrilevanti e di carattere minimale, costituirebbe il corollario dell'applicazione dei principi di economicità, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. L'atto irregolare, dunque, risulterà sempre sanabile.

Il significativo impulso ricevuto dagli studi sui vizi formali in epoca immediatamente antecedente all'intervento della l. n. 15/2005, ha avuto riflessi anche sotto il profilo della motivazione il cui difetto, secondo alcuni, avrebbe comportato solo un vizio formale in tutti i casi in cui la soluzione adottata nel provvedimento amministrativo avrebbe potuto essere considerata giuridicamente corretta, mancando solo l'esplicazione analitica dell'*iter* logico seguito.

In tali ipotesi, comunque, non si comprende come il destinatario dell'atto, anche nella sola assenza della motivazione meramente enunciativa, ovvero sia carente dell'esplicitazione dettagliata dell'*iter* logico seguito, potesse comprendere compiutamente i fondamenti e la giustificazione della pretesa impositiva e quindi, potesse esercitare appieno il suo diritto di difesa in una eventuale fase giurisdizionale. Oltre a ciò, così ragionando, risulterebbe aperta la strada all'integrazione della motivazione nel corso del giudizio in tutti i casi in cui la carenza di motivazione fosse stata considerata un vizio di forma riconducibile ad un difetto di esternazione in relazione ad un accertamento in altro modo esperibile.

La tendenza ad attrarre il difetto di motivazione all'interno del

regime dei vizi formali, la cui sussistenza determina una mera irregolarità sanabile dell'atto, comunque, svaluta irrimediabilmente il rilievo che la motivazione dà al contenuto dispositivo del provvedimento, vale a dire sull'assetto sostanziale da questo prodotto.

3. La rivelazione dell'obbligazione tributaria nel processo

Poi disse a Tommaso: «Metti qua il tuo dito e guarda le mie mani; stendi la tua mano, e mettila nel mio costato; e non essere più incredulo ma credente!». Rispose Tommaso: «Mio Signore e mio Dio!». Gesù gli disse: «Perché mi hai veduto, hai creduto: beati quelli che pur non avendo visto crederanno!»

(Giovanni 20, 27-29)

3.1 L'onere della prova

Il contenzioso tributario è un processo dispositivo, nel senso che la materia del contendere rientra nel monopolio esclusivo delle parti³⁵¹.

351 Quanto più, infatti, si ritenga la giurisdizione tributaria quale diretta all'esame della obbligazione tributaria e quanto più, quindi, risultino insignificanti i vizi formali dell'atto, tanto più al giudice verrà riconosciuta una sorta di potere sostitutorio rispetto a quello tipico della Amministrazione finanziaria. La questione della natura del processo tributario è, peraltro, direttamente connessa a quella della natura della obbligazione tributaria sostanziale. Così, alla tesi dichiarativista, si accompagna l'idea che il giudizio tributario attenga esclusivamente all'esame del rapporto debito/credito tra contribuente ed Amministrazione finanziaria; per i sostenitori della tesi costitutivista, per contro, il giudizio tributario avrebbe ad oggetto solo il provvedimento impugnato. Invero, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha ormai definitivamente accolto una posizione intermedia tra le due esposte, e tuttavia riconducibile alla struttura impugnatoria del processo tributario, con la conseguente rilevanza dei vizi formali del provvedimento amministrativo. La Corte si è di fatto orientata nel senso che il giudizio tributario si svolge sul rapporto, però si tratta tuttavia di un giudizio segnato dai limiti fissati nell'atto di accertamento. La Corte ha finito così per conciliare una sua costante posizione in merito alla fonte legale della obbligazione tributaria, con l'innegabile natura provvedimentale dell'atto amministrativo, idoneo a produrre effetti, ove non impugnato, anche se illegittimo o infondato. La Corte ha, pertanto, accolto quella impostazione, che tende ad individuare una duplice fase nell'ambito della attuazione del rapporto tributario. La prima, definita come «statica», riguarda la fonte della obbligazione tributaria in sé,

L'art. 2697 c.c. enuncia il principio dell'onere della prova, per cui «chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento».

Nel processo tributario, l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa spetta all'ente impositore in quanto, in tale modello rituale, egli riveste il ruolo di attore in senso sostanziale.

Sebbene la lite sia instaurata dal contribuente/ricorrente, il ruolo di attore in senso sostanziale è rivestito dall'ufficio, siccome è quest'ultimo che, in sede di verifica, vanta la maggiore pretesa fiscale. Tale posizione è destinata a riflettersi nel processo³⁵².

Il comma 2 dell'art. 2697 c.c. stabilisce che la parte che eccepisce l'inefficacia dei fatti costitutivi della pretesa attorea «ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda».

In altri termini, nella sede contenziosa, l'ente impositore deve

identificabile nel momento della realizzazione della fattispecie impositiva; la seconda, a carattere «dinamico», attiene alla attuazione procedimentale del rapporto tributario, tuttavia già sorto una volta integratasi la fattispecie imponibile in capo ad un soggetto. In questo modo, si riesce a riequilibrare, in sede di teoria del processo, la circostanza in base alla quale l'atto amministrativo produce i propri effetti, se non impugnato nei termini, quand'anche sia illegittimo od infondato. Se cioè il provvedimento definitivo è idoneo a legittimare un prelievo a titolo di imposta nonostante la insussistenza di un giudizio sul rapporto sottostante (giudizio precluso dalla intervenuta decadenza nella proposizione della azione giudiziale), allora è giocoforza necessario riconoscere autonoma rilevanza all'atto di accertamento. Sembra, pertanto, difficile disconoscere al giudice il potere di giudicare il provvedimento in sé, quando questo potrebbe tuttavia consentire la attuazione del rapporto di imposta a prescindere dalla sua sussistenza sostanziale. In quest'ottica, è, pertanto, perfettamente comprensibile che il giudice possa, in presenza di vizi formali dell'atto impugnato, fermarsi alla constatazione della loro esistenza, annullando tale atto senza necessità di pronunciamento nel merito del rapporto sottostante. Vi è, in definitiva, in termini di oggetto del processo, una sorta di coabitazione tra giudizio sull'atto e giudizio sul rapporto.

- 352 Quanto esposto subisce rilevanti deroghe: infatti, come si esporrà, l'onere della prova di alcuni fatti fiscalmente rilevanti quali l'inerenza o il diritto di detrazione dell'IVA spetta al contribuente.

provare il fatto costitutivo della pretesa (ad esempio, allegando documentazione comprovante il carattere elusivo di un'operazione) e il contribuente, a confutazione di ciò, può eccepire la sussistenza di fatti estintivi, impeditivi o modificativi della pretesa (ad esempio, la decadenza dal potere di accertamento).

In una posizione, utilizzando un termine non tecnico, intermedia, si trova il giudice, che, tramite i propri poteri *ex art. 7 d.lgs. 546/1992*, può integrare gli elementi probatori delle parti, senza tuttavia svolgere un ruolo sostitutivo³⁵³.

Occorre ricordare che nel sistema processuale tributario attuale non opera la cosiddetta presunzione di legittimità dell'atto amministrativo³⁵⁴.

Il postulato era coerente, in passato, con la concezione del processo quale continuazione dell'attività di accertamento. Tale principio è stato superato dalla giurisprudenza, la quale ha sancito che dinanzi al giudice non sussiste alcuna presunzione di legittimità dell'atto (cfr., per tutte, Cass. 23 maggio 79 n. 2990).

353 Come sostenuto dall'Agenzia delle Dogane con la circ. 4 aprile 2002 n. 26/D (§ 9), «il processo tributario non è soggetto alla rigida applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova; in altri termini, non esiste, in questo processo una regola assoluta sul soggetto gravato dall'onere della prova, bensì esiste una regola generale che pone a carico dell'Ufficio, quale attore sostanziale del processo tributario, l'onere di provare la fondatezza dei fatti sui quali poggia la pretesa tributaria».

354 Una regola siffatta escluderebbe la stessa sussistenza di un processo (di o tra le parti): A. Marcheselli-A. Bodrito, Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale, in Riv. Dir. Trib., 2007, I, pag. 726; A. Uricchio, Atti e poteri del giudice tributario, Bari, 2007, pagg. 57 e seguenti; A. Di Pietro, voce Giusto processo, in Dizionario di diritto pubblico, III, Milano, 2006, pagg. 2809 e seguenti; F. Tesauero, Giusto processo e processo tributario, in Rass. Trib., 2006, pagg. 11 e seguenti; P. Russo, Il giusto processo tributario, in Rass. Trib., 2004, pagg. 11 e seguenti; F. Gallo, Verso un giusto processo tributario, in Rass. Trib., 2003, pagg. 11 e seguenti; A. Marcheselli, Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?, in Dir. Prat. Trib., 2002, I, pagg. 793 e seguenti.

Nel processo tributario i fatti delineanti la materia del contendere devono essere allegati dalle parti, posto che al giudice non è in alcun modo consentito di ampliare il *thema decidendum*.

In linea di principio, è possibile sostenere che la descrizione del fatto costituente la maggiore pretesa vantata dall'ente impositore deve essere contenuta nell'atto impositivo, in quanto quest'ultimo deve sempre essere sorretto da un adeguato assetto motivazionale.

Salvo alcune eccezioni, nella fase processuale i fatti che sono stati descritti dall'ente nel provvedimento devono essere anche dimostrati, così come dispone il citato art. 2697 c.c.

In determinate ipotesi, può essere difficile stabilire con esattezza il soggetto onerato di provare un fatto fiscalmente rilevante.

Nel contenzioso tributario, vige il principio di acquisizione probatoria, secondo cui le prove possono concorrere alla formazione del convincimento giudiziale a prescindere dalla loro provenienza³⁵⁵.

Nel processo tributario vale il principio del libero convincimento del giudice, per cui la Commissione è libera di valutare le prove nella maniera che ritiene più opportuna.

La giurisprudenza ha precisato che la scelta relativa all'individuazione degli elementi probatori rilevanti deve essere esternata o implicitamente ricavabile dalla decisione³⁵⁶.

Quanto detto subisce alcune deroghe, posto che nel contenzioso fiscale sussistono alcune prove legali, idonee a vincolare la decisione del giudice.

La dispositività del processo porta a sostenere che ogni fatto debba essere oggetto di contestazione.

In base alla recente riforma del processo civile, il principio di

355 Cass. 12 novembre 98 n. 11420 e Cass. 14 novembre 2012 n. 19870.

356 Cass. 7 aprile 2008 n. 8859.

non contestazione ha un fondamento normativo. Difatti, a seguito delle modifiche apportate dalla l. 69/2009, l'art. 115 c.p.c. prevede che il giudice pone a fondamento della decisione, oltre che le prove proposte dalle parti, «i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita». Ciò opera anche nel sistema processuale tributario³⁵⁷.

Inoltre occorre avere presente che l'art. 115 comma 2 c.p.c. prevede che il giudice può «senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza».

Il fatto notorio, dunque, comporta una deroga alla dispositività del processo ed al principio del contraddittorio, «dando luogo a dimostrazioni non fornite dalle parti e relative a fatti e circostanze non valutate né controllate dalle stesse», per cui «dev'essere inteso in senso rigoroso e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività, nei suoi elementi rilevanti per il giudizio, con un grado di certezza da apparire incontestabile» (Cass. 23 luglio 92 n. 8894 e Cass. 25 novembre 2005 n. 24959)³⁵⁸.

357 L'applicazione del nuovo art. 115 c.p.c. al processo tributario è stata sostenuta dall'Agenzia delle entrate con la circ. 31 marzo 2010 n. 17 (§ 2.11). In detta sede, è stato specificato che «la norma impone agli Uffici di contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche».

358 I fatti notori sono quindi circoscritti a situazioni limitate, che si verificano raramente nella pratica. La giurisprudenza ha stabilito che non necessitano di prova in quanto fatti notori: la circostanza che il possesso di auto storiche o d'epoca implica esborsi ingenti di denaro per la loro manutenzione (Cass. 22 gennaio 2007 n. 1294); la quantità di carne e di pesce utilizzabili per preparare le pietanze da servire ai clienti di un ristorante (Cass. 5 marzo 2001 n. 3165); la circostanza, sintomatica di diminuzione di reddito, che i radiatori delle autovetture, in quanto composti, nella maggior parte dei casi, di plastica, sono spesso sostituiti anziché riparati (C.t.r. Roma 18 dicembre 2008 n. 440). Invece, non sono fatti notori: gli accadimenti che necessitano il possesso di specifiche informazioni di estimo (Cass. 28 marzo 97 n. 2808); la moria degli animali in un allevamento di suini (Cass. 23 luglio 92 n. 8894); la conoscenza, da parte dei giudici, del valore degli immobili siti in un determinato territorio (Cass. 25 febbraio 2002 n. 2698); il valore di un

Sulla base dell'art. 2697 c.c., quindi, l'onere di dimostrare il fatto costitutivo della pretesa spetta all'ente impositore, mentre il contribuente deve provare ogni circostanza (impeditiva, estintiva o modificativa) idonea a controvertere l'assunto dell'Erario.

La distribuzione dell'onere probatorio in base alla scomposizione del fenomeno imponibile in fatti costitutivi, estintivi, impeditivi e modificativi è difficilmente configurabile.

Nel processo tributario, il contribuente può considerarsi attore solo in senso formale, siccome la pretesa, sin dalla fase di verifica, è avanzata dall'ente impositore.

L'onere della prova deve pertanto essere assolto dall'ente creditore; in caso contrario, il giudice dovrebbe accogliere il ricorso in ragione di quanto disposto dall'art. 2697 c.c.³⁵⁹.

Se, dunque, in genere l'onere della prova incombe sull'attore sostanziale ossia sulla Amministrazione finanziaria, in talune ipotesi – al contrario – è il contribuente a dover provare. In particolare, la giurisprudenza ha individuato alcune fattispecie in cui l'onere della prova deve essere assolto dal contribuente.

Si tratta, in linea di principio, di tutti gli elementi che concorrono

immobile, quando ne sia richiesta una precisa determinazione ai fini dell'individuazione della base imponibile di un tributo (Cass. 9 luglio 1999 n. 7181 e Cass. 28 febbraio 2008 n. 5238).

- 359 In base a ciò, in giurisprudenza è stato affermato che spetta al resistente l'onere di dimostrare: l'attrazione di una determinata attività nell'alveo del reddito di lavoro autonomo piuttosto che del reddito di lavoro dipendente (C.t.p. Torino 27 ottobre 2008 n. 61); la sussistenza di una superficie reale, in tema di imposta sulla pubblicità (C.t.r. Torino 14 marzo 2008 n. 9); la corretta notificazione dell'atto (Cass. 19 luglio 2006 n. 16506 e Cass. 18 marzo 2009 n. 6510); l'avvenuta notifica della cartella di pagamento, in sede di ricorso contro un'iscrizione di ipoteca (C.t.p. Milano 29 novembre 2007 n. 395); la qualità di erede del contribuente, sebbene sotto il profilo della legittimazione passiva all'appello (C.t.r. Roma 20 gennaio 2009 n. 11); l'interposizione fittizia (C.t.r. Milano 20 gennaio 2009 n. 8); i presupposti di applicabilità di una sanzione (C.t.p. Bologna 13 novembre 2006 n. 316).

alla riduzione del carico fiscale quali, ad esempio, l'inerenza o la sussistenza del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti.

Al riguardo, la Corte di cassazione ha sancito che il criterio dell'onere della prova «impone al giudice del merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi od oneri deducibili esposti dallo stesso perché solo la esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico della stessa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere»³⁶⁰.

E, quindi, la prova dell'inerenza di un costo all'attività aziendale spetta al contribuente³⁶¹.

Analogamente, è il ricorrente che deve dimostrare la sussistenza del diritto di deduzione di determinati costi o del diritto di detrazione di specifici oneri³⁶².

La deducibilità del costo non postula che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, «ossia

³⁶⁰ Cass. 16 maggio 2007 n. 11206.

³⁶¹ Cfr., per tutte, Cass. 13 febbraio 2006 n. 3109, Cass. 20 dicembre 2007 n. 26837 e Cass. 21 aprile 2008 n. 10257. Cass. 27 aprile 2012 n. 6548 ha tuttavia precisato l'ambito dell'onere della prova nel caso dell'inerenza, sostenendo che esso non grava sul contribuente in merito alle spese necessarie alla produzione del reddito, «o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale» (si pensi alle materie prime, ai macchinari e agli strumenti indispensabili a produrre certi beni). Viceversa, l'onere della prova grava su di esso ogniqualvolta sorga «un dubbio collegamento della componente reddituale negativa con l'impresa». Quindi: occorre sempre distinguere i beni «normalmente necessari e strumentali» e i beni «non necessari e strumentali», «ponendosi a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza solo in questa seconda evenienza»; il requisito dell'inerenza si determina in relazione alla funzione del bene e del servizio acquistato, ovvero alla ragione della spesa.

³⁶² Cass. 18 giugno 2008 n. 16423.

che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili».

In armonia con ciò, va da sé che il disconoscimento di un costo debba essere sempre motivato: pertanto, nella fase di verifica, l'ufficio ha l'obbligo di chiedere al contribuente l'esibizione della documentazione comprovante la deducibilità.

In caso contrario, l'accertamento, ancora prima della valutazione inerente l'assolvimento dell'onere della prova, dovrebbe essere annullato per vizio di motivazione.

In altri termini, sarebbe troppo permissivo accettare che l'Agenzia delle entrate possa *sic et simpliciter* recuperare a tassazione intere voci di costo confidando sul fatto che, nell'eventuale fase contenziosa, il contribuente non sia in grado di assolvere l'onere probatorio relativo al diritto di deduzione.

Pure la prova relativa alla spettanza di agevolazioni o esenzioni spetta al contribuente³⁶³.

In base a ciò, incombe al ricorrente provare, per esempio, la sussistenza: di un regime di esenzione basato sul carattere agricolo dell'attività esercitata³⁶⁴; dei requisiti legittimanti l'applicazione del «regime del margine» ai fini IVA³⁶⁵.

In merito ai regimi agevolativi, in dottrina è stato sostenuto che, ai fini dell'onere probatorio, occorrerebbe distinguere i regimi operanti ipso iure da quelli presupponenti l'istanza di parte. Nei primi, l'onere della prova spetterebbe all'ufficio, posto che ciò costituirebbe un normale accertamento su di una fattispecie imponibile. Per contro, nei secondi il contribuente è titolare di un interesse legittimo

363 Cfr., da ultimo Cass. 8 settembre 2008 n. 22550.

364 Cass. 6 settembre 2006 n. 19187.

365 C.t.r. Firenze 2 marzo 2009 n. 17.

pretensivo, con conseguente onere della prova a suo carico.

In tema di accertamenti basati sull'esecuzione di operazioni inesistenti la distribuzione dell'onere della prova presenta aspetti peculiari.

Al riguardo, la giurisprudenza ha stabilito che «nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative a operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni IVA deve essere fornita dal contribuente con la esibizione dei documenti contabili»³⁶⁶, ma «l'onere di provare la veridicità delle fatture, per il contribuente, scatta soltanto quando gli organi di controllo adducono elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture» stesse³⁶⁷.

Nelle liti di rimborso, l'onere della prova spetta al contribuente, in quanto, in tal caso, il ruolo di attore in senso sostanziale è rivestito

³⁶⁶ Cass. 4 dicembre 2006 n. 25672 e Cass. 31 luglio 2007 n. 16896.

³⁶⁷ Cass. 21 agosto 2007 n. 17799. L'onere della prova del furto delle fatture deve essere assolto dal contribuente, e presenta profili problematici. In particolare, «quando costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per avere denunciato un furto della contabilità, non spetta all'amministrazione di operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente di attivarsi, attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l'acquisizione – presso i fornitori – della copia delle medesime» (Cass. 16 aprile 2008 n. 9919). Pertanto, la denuncia di furto non è, di per sé, sufficiente a comportare l'inversione dell'onere della prova, secondo la giurisprudenza nemmeno se contenente l'elenco dettagliato delle fatture rubate (Cass. 27 gennaio 2010 n. 1650). Con la sentenza 11 aprile 2008 n. 9610, la Corte di cassazione ha inoltre specificato che qualora il contribuente sia nell'impossibilità di acquisire presso i propri fornitori copia della fatture rubate, trova applicazione l'art. 2724 comma 1 n. 3 c.c., secondo cui la prova per testimoni è ammessa in ogni caso «quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova». Di conseguenza, la perdita senza colpa del documento, che occorra alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non comporta l'inversione dell'onere della prova, ma rileva come condizione autorizzativa alla prova testimoniale (o per presunzioni), in deroga agli ordinari limiti codicistici previsti per tali mezzi di prova. Considerato che nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale, al contribuente residua la possibilità di dimostrare la spettanza del diritto di detrazione mediante presunzioni e producendo dichiarazioni di terzi a proprio carico.

da quest'ultimo.

Altra ipotesi di inversione dell'onere probatorio è rappresentato dalle presunzioni. Ai sensi dell'art. 2728 c.c., infatti, «le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite».

Nelle presunzioni legali relative, il contribuente può fornire la prova contraria.

Costituiscono presunzioni legali relative, per esempio: la presunzione di fruttuosità dei capitali detenuti all'estero non dichiarati (art. 6 del d.l. 167/90); l'imponibilità delle operazioni desunte dalle movimentazioni bancarie che non trovano riscontro nella contabilità (artt. 32 d.p.r. 600/1973 e 51 d.p.r. 633/1972); la presunzione di residenza dei soggetti trasferitisi in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 2 comma 2-*bis* del t.u.i.r.); la presunzione di imponibilità dei capitali detenuti in Paradisi fiscali senza osservare la normativa sul monitoraggio fiscale (art. 12 del d.l. 78/2009).

L'inversione dell'onere della prova deriva in tal caso dalla legge, quindi al giudice non è consentito diminuire l'efficacia probatoria dei fatti costituenti la prova legale, ma solo valutare la prova contraria offerta dal contribuente³⁶⁸.

Nell'ordinamento tributario sono presenti alcune presunzioni legali di tipo assoluto, contro le quali non è ammessa la prova contraria.

Si rammentano: la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili (art. 47 comma 1 del t.u.i.r.); la presunzione di percezione degli utili per effetto della trasparenza (art. 5 del t.u.i.r.).

368 Cass. 30 ottobre 2007 n. 22937.

3.2 La prova documentale

Il processo tributario è definito un processo «cartolare», nel senso che, nella maggior parte delle ipotesi, le prove su cui si basa il convincimento del giudice sono costituite da documenti.

Infatti, l'art. 7 comma 4 d.lgs. 546/1992 prevede il divieto di prova testimoniale³⁶⁹ e di giuramento, per cui, in sostanza, il documento è l'unica prova che trova ingresso in tale modello rituale.

Il documento è la prova maggiormente utilizzata nel processo tributario, e consiste in «qualsiasi cosa che rappresenti l'esperienza di un fatto»³⁷⁰.

369 La criticità del divieto emerge in dottrina: Tesauro, La prova nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, I, pag. 88; Id., Processo tributario, in Dig. disc. priv., Sez. comm., Torino, 2000, Agg., pag. 575.; Id., Manuale del processo tributario, Torino, 2009, pag. 165; Russo, Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo, in Rass. trib. 2000, II, pagg. 567 e seguenti; Id., Manuale di diritto tributario - il processo tributario, Milano, 2005, pagg. 176-180; Gallo, Verso un "giusto processo" tributario, in Rass. Trib., 2003, I, pagg. 11 e seguenti; Batistoni Ferrara, Processo tributario (riflessioni sulla prova), in "Dir. prat. trib.", 1983, I, pag. 1634; Batistoni Ferrara-Bellè, Diritto tributario processuale, 2006, pagg. 70 e seguenti; Comoglio, Istruzione probatoria e poteri del giudice, in Dir. prat. Trib., 1994, I, pagg. 73 e seguenti; La Rosa, La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni tributarie, in Boll. Trib., 1982, pag. 1263; Schiavolin, L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin. 1989, I, pagg. 550 e seguenti; Moschetti, Profili costituzionali del nuovo processo tributario, in Riv. dir. trib., 1994, I, pag. 837; Muleo, Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali, in Rass. trib., 2002, pagg. 1989 e seguenti; Turchi, I poteri delle parti nel processo tributario, cit., pagg. 395 e seguenti; Garcea, La giurisdizione delle Commissioni tributarie ed i principi del giusto processo, in Dir. prat. trib., 2001, I, pagg. 474 e seguenti; Manzon, Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario, in Riv. dir. trib., 2001, I, pagg. 1134 e seguenti; Colli Vignarelli, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, cit., pagg. 164 e seguenti. *Contra*, per la legittimità del divieto in ragione della struttura e della connotazione della fase istruttoria nel processo tributario, per tutti, Glendi, I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1985, pagg. 947 e seguenti; Id., L'istruttoria nel nuovo processo tributario, in Dir. prat. trib., 1996, I, pagg. 1117 e seguenti.

370 Nel rito fiscale, i documenti devono essere depositati entro il termine

Il documento maggiormente probante è l'atto pubblico.

Ai sensi dell'art. 2700 c.c., «l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti».

Alcuni documenti che possono essere prodotti nel processo tributario hanno valore di atto pubblico. Si pensi, ad esempio, al processo verbale di constatazione, alla relata di notifica, all'avviso di ricevimento, alle stime dell'Agenzia del territorio (ora Agenzia delle entrate), agli atti notarili, al verbale di udienza.

L'atto pubblico fa fede fino a querela di falso per le attestazioni che riguardano l'attività svolta dal pubblico ufficiale, per la constatazione dei fatti avvenuti in sua presenza, per il ricevimento delle dichiarazioni rese gli limitatamente al loro contenuto estrinseco.

Pertanto, è possibile affermare che, sebbene l'atto pubblico sia fidefacente, non sono coperte da pubblica fede, ad esempio, le dichiarazioni di terzi, le valutazioni effettuate dai funzionari³⁷¹.

Accanto all'atto pubblico, tra le prove documentali, trova posto

perentorio di venti giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 d.lgs. 546/1992), ma possono essere depositati anche in appello.

- 371 La giurisprudenza ha stabilito che sono escluse dalla pubblica fede: la dichiarazione del consegnatario di essere convivente col destinatario, con riferimento alla relata di notifica (Cass. 6 giugno 2007 n. 13216); le asserzioni, contenute nel p.v.c., relative al carattere fittizio di transazioni commerciali (Cass. 28 gennaio 2010 n. 1818); le affermazioni dei dipendenti del contribuente, contenute nel p.v.c. (Cass. 9 novembre 2011 n. 23397). Per contro, sono assistite da pubblica fede le seguenti fattispecie: l'affermazione, contenuta nel p.v.c., secondo cui «la contribuente non era stata in grado di illustrare i metodi seguiti o di esibire una distinta riportante i criteri e le modalità seguite per la valutazione delle rimanenze» (C.t.c. 17 maggio 2007 n. 4182); il riscontro dei dati tra fatture e registro acquisti, desumibile dal p.v.c. (Cass. 10 dicembre 2007 n. 25730); la data di esecutività del ruolo (Cass. 29 luglio 2011 n. 16665).

la scrittura privata.

La scrittura privata fa piena prova, fino a querela di falso, «della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta» (art. 2702 c.c.).

In caso di disconoscimento, la scrittura privata perde dunque di fede privilegiata.

L'art. 214 c.p.c. stabilisce infatti che «colui contro il quale è prodotta una scrittura privata, se intende disconoscerla, è tenuto a negare formalmente la propria scrittura o la propria sottoscrizione».

La scrittura autenticata da notaio o da altro pubblico ufficiale si ha per riconosciuta (art. 2703 c.c.).

Ai sensi dell'art. 216 c.p.c., la parte che intende valersi di una scrittura privata disconosciuta deve chiederne la verifica in sede giudiziale.

L'applicabilità, nel processo tributario, del procedimento di verifica, è discussa³⁷².

Inoltre, si presenta materialmente sotto forma documentale anche la dichiarazione sostitutiva di notorietà e, più in generale, la

372 La tesi affermativa prende le mosse dal fatto che l'art. 2 comma 3 d.lgs. 546/1992 stabilisce che il giudice può risolvere incidentalmente ogni questione da cui dipende la causa con l'eccezione della querela di falso, e non della verifica. Con la sentenza 29 agosto 1999 n. 9054, la Cassazione, ha rilevato che, nell'ipotesi di disconoscimento della propria sottoscrizione da parte del contribuente, nella specie, nel modello 770, «l'Amministrazione avrebbe dovuto proporre istanza di verifica e chiedere la sospensione del giudizio dinanzi al giudice tributario fino a quando non fosse stata verificata l'autenticità della sottoscrizione». Per contro, altra giurisprudenza ha stabilito che il contribuente può disconoscere la scrittura privata dinanzi alla Commissione (Cass. 28 marzo 2003 n. 4711 e Cass. 30 novembre 2012 n. 21352). Gli artt. 216 e 217 c.p.c. prevedono che la parte che intende valersi della scrittura disconosciuta deve chiederne la verifica, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili o indicando le scritture che possono servire da comparazione; il giudice dispone le opportune cautele per la custodia del documento; viene nominato, quando occorre, un consulente tecnico.

cosiddetta «autocertificazione», hanno una funzione certificativa e probatoria «esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa prive di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale»³⁷³, al massimo, i contenuti degli atti notori possono avere valenza indiziaria³⁷⁴.

Accanto al documento in senso stretto, forma latamente prova la mancata esibizione del documento.

Durante la verifica fiscale, i funzionari possono, tra l'altro, chiedere al contribuente di esibire determinati documenti.

Il rifiuto di esibire la documentazione comporta conseguenze sul piano probatorio, in quanto ciò che il contribuente non ha prodotto durante la verifica non può essere utilizzato né nel prosieguo dell'indagine né nella fase contenziosa.

Il rifiuto, anche se proveniente dal rappresentante o dal sostituto dell'imprenditore, potrebbe avere rilevanza ai fini in esame.

L'art. 9 comma 2 d.lgs. 471/1997 prevede una sanzione da euro 1.032 a euro 7.746 per chi, «nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in tema di imposte dirette ... rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture ... anche non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza». Inoltre, ai sensi dell'art. 11 comma 1 del d.l. 201/2011, la fornitura di notizie false o l'esibizione di documenti in tutto o in parte falsi può comportare una responsabilità penale: infatti, tale intervento normativo ha stabilito che la menzionata condotta è punita secondo quanto disposto dall'art. 76 del d.p.r. 445/2000 (in sostanza, vengono applicate le disposizioni del codice penale in tema di delitti di falso). La norma, di difficile

373 Cass. 17 giugno 2008 n. 16348 e Cass. 10 dicembre 2010 n. 24958.

374 Cass. 8 gennaio 2010 n. 149.

interpretazione, è stata peraltro modificata in sede di conversione del d.l. 201/2011, ove, con riferimento alla fornitura di notizie false, è stato specificato che il delitto sussiste solo se, successivamente a tale condotta, viene commesso un reato rientrante nel d.lgs. 74/2000.

L'art. 52 comma 5 d.p.r. 633/1972 statuisce che «i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione».

La disposizione dovrebbe essere applicabile anche alle imposte sui redditi in virtù del rinvio effettuato dall'art. 33 comma 1 d.p.r. 600/1973 all'art. 52 d.p.r. 633/1972.

La Corte di cassazione a Sezioni unite, con la sentenza 25 febbraio 2000 n. 45, ha stabilito che, affinché la dichiarazione di non possedere la documentazione richiesta comporti la preclusione di cui all'art. 52 comma 5 d.p.r. 633/1972, occorre «la sua non veridicità, o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile da meri indizi»; «la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa»; «il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento».

Sulla base di ciò, non comporterebbero la preclusione le condotte colpose (derivanti da negligenza, imprudenza, imperizia o da inosservanza di norme).

Quanto esposto pare contraddetto da recenti sentenze della stessa Corte di cassazione, ove è stato affermato che non è necessario che il contribuente abbia dolosamente opposto il rifiuto, siccome è

sufficiente che egli «dichiari, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.)»³⁷⁵.

Per contro, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che non ha rilevanza la mancata esibizione «dovuta alla temporanea indisponibilità [dei documenti] per causa di forza maggiore o anche per colpa»³⁷⁶.

L'applicabilità della preclusione probatoria postula che vi sia stata una specifica richiesta da parte dei verificatori³⁷⁷.

La sanzione dovrebbe scaturire solo a fronte di una richiesta effettuata tramite verbale, considerata la gravosità degli effetti. Di conseguenza, un mero invito orale non sarebbe idoneo a cagionare l'inutilizzabilità.

Alla luce di ciò, non è configurabile il rifiuto di esibizione ove i verificatori abbiano richiesto di produrre ogni documenti relativo all'attività aziendale³⁷⁸.

In senso generale, non è sufficiente che il contribuente, nella verifica, non abbia esibito documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria. Non si deve dimenticare che il fatto di non esibire un documento può dipendere da una precisa strategia difensiva, non necessariamente da un intento di mancata collaborazione.

Nel caso in cui il contribuente non aderisca immediatamente alla

375 Cass. 27 giugno 2011 n. 14027, Cass. 26 ottobre 2009 n. 21967 e Cass. 26 marzo 2009 n. 7269.

376 C.M. 5 dicembre 2000 n. 224 § 5.1.

377 Cass. 28 ottobre 2009 n. 2276, Cass. 16 ottobre 2009 n. 21967 e Cass. 10 gennaio 2013 n. 415.

378 Cass. 16 settembre 2011 n. 18921.

richiesta, «la mancata disponibilità e il successivo reperimento della documentazione, anche dopo la chiusura del verbale ... dovuta a fattori oggettivi quali il numero dei documenti da esibire» non comporta l'effetto preclusivo³⁷⁹.

Per quanto attiene alle cosiddette «indagini a tavolino», occorre ricordare che ai sensi dell'art. 32 comma 4 d.p.r. 600/1973 «le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta»³⁸⁰.

Il rifiuto di esibizione contemplato dall'art. 32 comma 4 d.p.r. 600/1973 non richiede, secondo la più recente giurisprudenza, l'elemento intenzionale.

Infatti, i giudici hanno sostenuto che l'elemento intenzionale, «inteso come comportamento intenzionalmente doloso e fraudolento del contribuente diretto ad intralciare l'attività del contribuente non è richiesto dalla norma», sicché l'inutilizzabilità si verifica per il fatto obiettivo dell'omissione; l'effetto dell'art. 32 d.p.r. 600/1973 non deve essere confuso con il rifiuto di esibizione delle scritture contabili e, più in generale, della documentazione richiesta dagli uffici nelle more

379 C.t.p. Pavia 4 ottobre 79 n. 65.

380 I funzionari hanno dunque l'obbligo di informare il contribuente delle conseguenze della mancata esibizione. Il rispetto di ciò si eleva a condizione di operatività dell'effetto preclusivo (Cass. 10 gennaio 2013 n. 453). Questo dovrebbe valere anche nei confronti dell'art. 52 comma 5 d.p.r. 633/1972, poiché si tratta di una previsione a garanzia del contribuente. Il momento consumativo dell'illecito coincide con il termine per l'adempimento fissato dall'ufficio che, ex art. 32 comma 2 d.p.r. 600/1973, non può essere inferiore a 15 giorni. Tale termine, in assenza di specifiche indicazioni normative, non può considerarsi perentorio, ragion per cui il contribuente può ritenersi legittimato a esibire i documenti in un secondo tempo.

degli accessi, ispezioni e verifiche, contemplato dall'art. 52 comma 5 d.p.r. 633/1972, per il quale, invece, è necessaria una specifica richiesta dei verificatori nonché l'elemento intenzionale³⁸¹.

Il rifiuto di esibizione si considera legittimo, salvo quanto si esporrà, nel caso in cui vengano richiesti documenti: già in possesso dell'Amministrazione finanziaria (art. 6 comma 4 della l. 212/2000); relativi a periodi d'imposta per i quali sia già scaduto il termine di decadenza del potere di accertamento; concernenti annualità «coperte» dai condoni.

Si mette in evidenza la necessità di esibire, per quanto possibile, i documenti richiesti, siccome la «legittimità» del rifiuto potrebbe essere intesa come impossibilità di irrogazione della sanzione per mancata esibizione, non come inapplicabilità della preclusione probatoria.

L'art. 6, comma 4, l. 212/2000 impone che al contribuente non possano essere chiesti documenti già in possesso degli uffici finanziari o di altre amministrazioni pubbliche da questi indicate.

Pertanto, in relazione a tali documenti, l'eventuale rifiuto di esibizione non dovrebbe operare (si pensi alla richiesta di esibizione delle dichiarazioni dei redditi, o delle visure catastali)³⁸².

381 Cass. 30 dicembre 2009 n. 28049.

382 La questione è stata di recente disciplinata dal d.l. 70/2011 (cosiddetto «decreto sviluppo», conv. l. 106/2011). Nell'art. 7 comma 1 lett. f) di detto decreto è espressamente sancito che «i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni». Si evidenzia che la formulazione della norma è leggermente diversa rispetto all'art. 6 della l. 212/2000, posto che detto articolo sancisce che al contribuente non possono essere chiesti documenti in possesso degli uffici, mentre l'art. 7 d.l. 70/2011 legittima i contribuenti a non esibirli, se richiesti. Alla luce di ciò, la tesi secondo cui gli effetti del rifiuto di esibizione non si verificano nel caso di documenti già in possesso della Pubblica amministrazione è ancora più fondata.

Altra problematica è quella relativa al tempo dell'esibizione.

La tenuta dei documenti relativi a periodi d'imposta «chiusi» non è obbligatoria, per cui potrebbero sorgere dubbi sull'operatività dell'effetto «preclusivo». Il contribuente deve tenere, tuttavia, in considerazione le cause di proroga dei termini come, ad esempio, il raddoppio dei termini dovuto a constatazione di elementi penalmente rilevanti.

Se la documentazione produce i suoi effetti anche dopo lo spirare del termine, il rifiuto potrebbe essere considerato illegittimo, come nell'inottemperanza alla richiesta di fatture di acquisto di cespiti ammortizzabili relativi ad un periodo d'imposta scaduto, al fine di controllare la correttezza della quota di ammortamento dedotta in un periodo ancora aperto. Non è però pacifico, in tal caso, se il termine di conservazione dei documenti debba essere computato con riferimento al primo o all'ultimo esercizio di funzionamento del bene.

L'art. 52 comma 10 d.p.r. 633/1972 prevede che se il contribuente dichiara che i documenti si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso.

Se l'attestazione non è esibita e il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si verifica l'effetto preclusivo.

La disposizione è applicabile anche alle imposte sui redditi in forza del rinvio effettuato dall'art. 33 comma 1 d.p.r. 600/1973.

Il rifiuto di esibizione dei documenti preclude il loro utilizzo nella fase contenziosa.

In sede processuale, l'onere di provare la non volontarietà della

mancata esibizione spetta al contribuente³⁸³.

Ai sensi dell'art. 32 comma 5 d.p.r. 600/1973, l'inutilizzabilità non opera «nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile»³⁸⁴.

Si rammenta che la norma parla di «atto introduttivo del giudizio», per cui le prove legittimanti la rimessione in termini devono essere depositate, ove possibile, all'atto della costituzione in giudizio.

Analogamente, le cause della rimessione vanno evidenziate nel ricorso.

Il giudice non dovrebbe essere legittimato ad utilizzare i poteri istruttori di cui all'art. 7 d.lgs. 546/1992 al fine di acquisire la documentazione non esibita, in quanto si verificherebbe un'inammissibile sanatoria *contra legem*.

Analoghe considerazioni valgono per l'art. 58 comma 2 d.lgs. 546/1992, secondo cui in appello è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.

Con la sentenza 22 febbraio 2008 n. 4605, la Corte di cassazione ha stabilito che la materia del contendere deve essere definita in primo grado, per cui la documentazione che consentirebbe di rilevare la

383 Cass. 28 gennaio 2002 n. 1030 e Cass. 19 aprile 2006 n. 9127.

384 Non è sufficiente, a titolo esemplificativo, che il contribuente adduca di non aver potuto esibire la documentazione in quanto la relativa richiesta era stata notificata in periodo estivo, quando egli si trovava lontano dalla propria abitazione (C.t.r. Roma 4 dicembre 2008 n. 110). Per contro, l'eccezione di inutilizzabilità è stata disattesa in ipotesi ove il «rifiuto» derivava: dalla circostanza che nel giorno in cui la Guardia di finanza ha attivato la verifica la segretaria addetta alla contabilità non era reperibile siccome era il suo giorno riposo (C.t.p. Alessandria 26 maggio 2009 n. 48); da fatto imputabile all'inerzia dello spedizioniere doganale (C.t.p. Verbania 18 febbraio 2009 n. 9).

valenza del cosiddetto «rifiuto di esibizione» deve essere prodotta in detta sede, e non in appello.

La Corte di cassazione ha però anche stabilito che la suddetta inutilizzabilità può essere rilevata d'ufficio³⁸⁵.

Pertanto, l'ente impositore potrebbe eccepire l'inutilizzabilità per la prima volta nel giudizio di secondo grado.

L'inutilizzabilità³⁸⁶ è una forma di invalidità che colpisce il valore probatorio di un atto procedimentale.

Il principio in base al quale la prova utilizzata in ambito tributario deve essere «legale», vale a dire acquisita nel rispetto delle regole che ne disciplinano l'acquisizione, è prevalente in giurisprudenza³⁸⁷.

In particolare, è stato sostenuto che: l'accesso presso l'abitazione del contribuente senza l'autorizzazione del P.m. comporta l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, «non potendo attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio essere assunte, di per sé, a giustificazione e a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che hanno dovuto subire le attività medesime»³⁸⁸; costituisce «principio immanente nel sistema giusprocessualistico

385 Cass. 26 maggio 2008 n. 13511.

386 Sulla inutilizzabilità delle prove irritalmente acquisite v. La Rosa, Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari, in Riv. dir. trib., 2002, 4, pagg. 292 e seguenti; Manzon Modolo, La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria, in Riv. dir. trib., 2001, 4, pagg. 243 e seguenti; Melo Martella, Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario, in Riv. dir. trib., 2002, 11, pagg. 1161 e seguenti; Bonavitacola, Utilizzabilità di prove irritalmente acquisite, in Riv. dir. trib., 2003, 6, pagg. 571 e seguenti.

387 Cfr. in particolare, Cass. S.u. 21 novembre 2002 n. 16424, Cass. 10 giugno 2004 n. 19689, Cass. 19 ottobre 2005 n. 20253 e Cass. 5 marzo 2007 n. 9568.

388 Cass. 4 novembre 2008 n. 26454.

quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la regolarità della relativa acquisizione, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte»³⁸⁹.

In ambito penale, la Corte di cassazione ha anche precisato che le irregolarità verificatesi nel corso delle verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di finanza, *ex art. 52 d.p.r. 633/1972 e 33 d.p.r. 600/1973*, incidono sulla validità dell'accertamento tributario nei confronti del soggetto sottoposto a verifica, ma non rendono inutilizzabile la *notitia criminis* che emerga dalla verifica stessa³⁹⁰.

Occorre rammentare che non ogni violazione delle norme procedurali comporta, di per sé, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti³⁹¹.

Infine, è necessario evidenziare che l'inutilizzabilità non è sempre sintomatica di nullità dell'avviso di accertamento: in altri termini, solo qualora il provvedimento sia basato unicamente su documenti inutilizzabili, esso è da ritenersi nullo.

In merito ai rapporti tra processo penale e processo tributario vige il cosiddetto principio del «doppio binario»: pertanto, i due procedimenti ben possono proseguire in parallelo, con la conseguenza che il contribuente può essere assolto in sede penale e «condannato» in sede tributaria.

389 Cass. 3 dicembre 2001 n. 15230. *Contra*, nel senso dell'inesistenza in materia tributaria del principio, presente nel codice di procedura penale, dell'inutilizzabilità della prova irritalmente acquisita, tra le altre, Cass. 26 maggio 2003 n. 8273, Cass. 3 febbraio 2003 n. 1543 e Cass. 19 giugno 2001 n. 8344.

390 In tal senso, da ultimo, Cass. 22 marzo 2007 n. 12017.

391 A titolo esemplificativo, la giurisprudenza ha sostenuto che non sono cause di inutilizzabilità dei dati rinvenuti: la mancanza dell'autorizzazione richiesta per gli «accertamenti bancari» (Cass. 1 aprile 2003 n. 4987); il difetto di autorizzazione del P.m. all'utilizzo delle risultanze penali (Cass. 3 settembre 2008 n. 22173).

Le risultanze penali possono essere utilizzate in ambito fiscale³⁹², anche se, di regola, non formano piena prova.

Ciò premesso, la giurisprudenza ha tuttavia stabilito che sono utilizzabili le dichiarazioni³⁹³, rese in sede di procedimento penale, da un socio di una srl senza che i militari abbiano provocato la nomina di un difensore³⁹⁴.

Sempre secondo la giurisprudenza l'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria di cui all'art. 63 d.p.r. 633/1972, relativa alla trasmissione agli uffici finanziari delle risultanze acquisite dalla

392 Uckmar-Marcheselli, Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche, in *Dir. prat. trib.*, I, 1998, pagg. 227 e seguenti; Schiavolin, Le prove, in *Aa.Vv.*, Il processo tributario - Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da Tesauero, 1999, in particolare pagg. 517 e seguenti; Porcaro, L'utilizzo ai fini tributari degli elementi probatori raccolti in violazione dei poteri istruttori, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di Uckmar-Tundo, La Tribuna, Piacenza, 2005; Caputi, Accertamento tributario ed indagine penale, in *Il Finanziere*, 1997, Panorama tributario e professionale; S. Gallo, Accessi domiciliari e inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite, in *Riv. Guardia Fin.*, 2005, pagg. 881 e seguenti; S. Gallo-G. Gallo, La legge penale e processuale tributaria, Milano, 1994, passim; Liccardo, Attività investigativa e funzione accertativa, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, pagg. 641 e seguenti; Toscano, Illegittimo l'accesso domiciliare motivato con il rinvio a fonti confidenziali, in *Riv. Guardia Fin.*, 2002, pagg. 2583 e seguenti; Carosella, Processo penale e Processo tributario, in *Il Finanziere*, 1997, Panorama tributario e professionale; Id, Indizi, prove e fatti tra processo penale e processo tributario, in *Il Finanziere*, 1998, Panorama tributario e professionale; Celletti, Rapporto tra processo penale e tributario alla luce del d.lgs. n. 74/2000, in *Riv. Guardia Fin.*, 2000, pagg. 345 e seguenti.

393 Utilizzabilità delle dichiarazioni in regime di divieto di prova testimoniale: Russo, Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo, cit., pagg. 567 e seguenti; Id., Manuale di diritto tributario - il processo tributario, cit., pagg. 176-180; Gallo, Verso un "giusto processo" tributario, cit., pagg. 11 e seguenti; Muleo, Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali, cit., pagg. 1989 e seguenti; Colli Vignarelli, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, cit., pagg. 163 e seguenti; Cipolla, La prova tra procedimento e processo tributario, Padova, 2005, pagg. 429 e seguenti; Marcheselli, Contraddittorio e parità delle armi per un giusto processo tributario, in *Dir. prat. trib.*, I, 2006, pag. 730.

394 Cass. 22 maggio 2001 n. 6939.

Guardia di finanza nell'ambito di un procedimento penale, è posta a tutela della riservatezza dell'istruttoria penale, e non dei soggetti ivi coinvolti. Per questo motivo, la sua tardività o la sua mancanza, sebbene possa comportare conseguenze disciplinari nei confronti del trasgressore, non implica l'invalidità dell'atto impositivo³⁹⁵. Inoltre, il rilascio dell'autorizzazione di cui al punto precedente ad opera del G.i.p. anziché del P.m. non comporta alcuna inutilizzabilità³⁹⁶.

La perizia penale assunta in sede di udienza preliminare non vincola il giudice tributario³⁹⁷; non vige, in ambito fiscale, il canone processual-penalistico *in dubio pro reo*, alla luce del fatto che la presunzione di non colpevolezza di cui all'art. 27 Cost. opera solo in sede penale³⁹⁸; la confessione resa in sede penale è utilizzabile in sede tributaria quale mero indizio³⁹⁹; le dichiarazioni di terzi rilasciate in sede penale non formano piena prova ma solo mero indizio⁴⁰⁰; sono utilizzabili nel processo tributario i dati derivanti dalle intercettazioni telefoniche disposte in ambito penale⁴⁰¹.

L'avviso di accertamento può, se del caso, essere supportato da elementi provenienti da indagini penali⁴⁰².

In virtù del «doppio binario» sussistente tra procedimento penale

395 Cass. 18 giugno 2008 n. 16431 e Cass. 3 settembre 2008 n. 22173.

396 C.t.r. Roma 16 novembre 2006 n. 128.

397 Cass. 19 gennaio 2007 n. 1250.

398 Cass. 22 novembre 2000 n. 15089.

399 Cass. 23 luglio 1999 n. 7964.

400 Cass. 19 gennaio 2007 n. 1250.

401 Cass. 23 febbraio 2010 n. 4306.

402 Sulla derogabilità del segreto penale, v. Cass., Sez. I, 25 agosto 1997, n. 7957; in dottrina, Mambriani, Collaborazione fra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento fiscale, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, pag. 1151; Nobili, Il processo penale, in *Aa.Vv. Responsabilità e processo penale per reati tributari*, Milano, 1986, pag. 431; Molari, L'utilizzazione tributaria delle risultanze penali, in *Il fisco* n. 31/1988, pag. 4834; Kostoris, L'utilizzabilità delle prove, in *Diritto e procedura tributaria*, Padova 1989, pag. 594; Corso, L'utilizzo extrapenale di elementi conoscitivi, in *Aa.Vv., I reati in materia fiscale*, Torino, 1989, pag. 649.

e procedimento tributario, le eventuali violazioni delle norme del codice di procedura penale non comportano, ai fini fiscali, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti⁴⁰³.

Pertanto, a titolo esemplificativo potrebbero essere utilizzati, in sede fiscale, dati rinvenuti a seguito di indagini esperite oltre il termine massimo fissato per le indagini preliminari, ma non potranno mai trovare ingresso elementi provenienti da perquisizioni domiciliari non autorizzate, posto che anche in sede tributaria la legittimità dell'accesso domiciliare è subordinata al previo ottenimento dell'autorizzazione giudiziaria.

3.3 La prova presuntiva

La norma codicistica prevede che «le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni» (art. 2729 c.c.).

Considerato che, nel processo tributario, è vietata la prova testimoniale (art. 7 d.lgs. 546/1992), si potrebbe sostenere che in tale rito il giudice non possa ammettere la prova presuntiva.

Tale assunto è privo di pregio in quanto la prova presuntiva è espressamente ammessa dal legislatore nella fase di verifica, di

403 L'assunto, pacifico in giurisprudenza, necessita di una precisazione. Da ultimo, Cass. 12 novembre 2010 n. 22984, secondo cui l'avviso di accertamento è legittimo anche se basato su un p.v.c. redatto dalla Guardia di finanza in occasione di un procedimento penale per frode fiscale in cui sono state commesse varie violazioni della normativa processual-penalistica (nella specie, i verificatori non avevano osservato le prescrizioni sulla difesa in tema di interrogatorio – artt. 63 – 65 c.p.p., nè era stata inviata l'informazione di garanzia ai sensi dell'art. 369 c.p.p.). Infatti, con la sentenza 26 novembre 2007 n. 24533, la Corte di cassazione ha stabilito che la mancata osservanza delle prescrizioni processual-penalistiche, rilevate ai fini dell'utilizzo dei dati in sede penale, non preclude l'utilizzo dei dati medesimi ai fini fiscali, sempre che siano state osservate le norme d.p.r. 600/1973 (Cass. 25 luglio 2012 n. 13102 e Cass. 26 novembre 2007 n. 24533).

conseguenza è destinata a riflettersi in sede processuale. Inoltre, la norma deve ritenersi inapplicabile al processo tributario, «nel quale l'esclusione della prova testimoniale è dettata da esigenza di speditezza e va considerata come disposizione di carattere eccezionale, in quanto tale di stretta interpretazione (*ex art. 14 disp. sulla legge in generale*), con la conseguenza che non può essere applicata oltre i casi considerati, limitati per l'appunto al giuramento e alla prova testimoniale»⁴⁰⁴.

Con la sentenza 16 maggio 2007 n. 11206, la Corte di cassazione ha stabilito che, in ipotesi di pretesa basata su presunzioni, il giudice di merito deve innanzitutto, valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli privi di rilevanza e per conservare quelli che rivestono i requisiti di gravità, precisione e concordanza; in secondo luogo, «procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi».

Ai sensi dell'art. 2729 c.c., «le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti».

È importante rammentare che, a parere della Corte di cassazione gli elementi posti alla base di una presunzione non devono necessariamente essere più di uno, «potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento – purché grave e preciso – e dovendosi il requisito della concordanza ritenere menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso

404 Cass. 22 agosto 97 n. 7867.

di più elementi presuntivi»⁴⁰⁵; il convincimento giudiziale può essere basato anche su di una sola presunzione semplice, in quanto il requisito della concordanza riguarda l'eventualità del concorso di più circostanze presuntive⁴⁰⁶.

La struttura genetica della presunzione postula un ragionamento che, partendo da un fatto noto, giunge alla determinazione del fatto ignoto sintomatico di evasione.

Il fatto noto è quindi un elemento essenziale della presunzione, e la sua mancanza determina l'inesistenza della presunzione stessa, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Secondo la giurisprudenza, «non occorre che tra il fatto noto e il fatto ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità»⁴⁰⁷.

Le presunzioni semplici costituiscono piena prova solo in quanto gravi, precise e concordanti, intendendosi per gravità, il grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; per precisione, che il fatto noto, da cui muove il ragionamento presuntivo, non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica; per concordanza, che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto

405 Cass. 26 marzo 2003 n. 4472 e Cass. 12 dicembre 96 n. 11117.

406 Cass. 4 maggio 1999 n. 4406 e Cass. 13 giugno 2005 n. 12671.

407 Cass. 10 gennaio 2006 n. 154 e Cass. 25 ottobre 2006 n. 22874. Con altre sentenze (meno recenti), è stato sostenuto che il nesso intercorrente tra fatto noto e ignoto deve essere inteso in senso esclusivo, nel senso che, sia pure con il metro della probabilità, dal fatto noto sia possibile inferire solo quello ignoto (Cass. 28 novembre 98 n. 12088).

ignoto⁴⁰⁸.

3.4 I poteri delle commissioni tributarie

L'art. 2697 c.c. impone che «chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento», per cui l'onere di provare la fondatezza della pretesa spetta, in linea di principio, alla parte resistente.

Il comma 2 dell'art. 2697 c.c. stabilisce che la parte che eccepisce l'inefficacia dei fatti costitutivi della pretesa attorea «ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda»⁴⁰⁹.

In una posizione, utilizzando un termine non tecnico, «intermedia», si trova il giudice, che, tramite i propri poteri *ex art. 7 d.lgs. 546/1992*, può integrare gli elementi probatori delle parti, senza svolgere un ruolo sostitutivo.

Il carattere dispositivo del processo tributario comporta che il giudice non può utilizzare i propri poteri istruttori a fini «esplorativi», sostituendosi alle parti.

Ciò premesso, va evidenziato che il rito tributario, sebbene sia ispirato al principio dispositivo, è contraddistinto da una certa disparità, sia sostanziale sia processuale, tra le parti.

È ragionevole che il giudice possa quindi utilizzare le proprie potestà a fini integrativi, per colmare, quantomeno in parte, la disparità processuale tra le parti, in attuazione del canone

408 Cass. 14 maggio 2005 n. 10135 e Cass. 6 agosto 2003 n. 11906.

409 Sulle eccezioni v. E. Finzi, *Il possesso dei diritti*, Milano, 1968 (rist.), pagg. 340 e seguenti. Fra i processualisti la tesi ha un seguito significativo, si vedano V. Denti, *L'eccezione nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1961, pag. 29 e G. Fabbrini, *L'eccezione di merito nello svolgimento del processo di cognizione*, ora in *Scritti giuridici*, Milano, 1989, I, pag. 337, nt. 3.

costituzionale del «giusto processo»⁴¹⁰ di cui all'art. 111 Cost.⁴¹¹.

Per vero, la *ratio* dei poteri attribuiti al giudice tributario è connessa alla possibilità di sindacare il mancato esercizio. E tuttavia, in linea generale, va precisato che le potestà *ex art. 7 d.lgs. 546/1992* hanno carattere discrezionale.

In particolare, la Corte di cassazione ha stabilito che la Commissione tributaria non è tenuta «ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio salvo che sia impossibile o sommariamente difficile esercitarlo»⁴¹²; «quando la situazione probatoria è tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire di ufficio alcuna prova, è scorretto il rifiuto da parte del giudice tributario di utilizzare i poteri di

410 Sul tema, Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, pagg. 12 e seguenti; Gallo, recentemente espone in *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, pagg. 11 e seguenti, ma prima sviluppate in *Verso un "giusto processo" tributario*, *ivi*, 2003, pagg. 11 e seguenti; e in Russo, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, pagg. 11 e seguenti; Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, spec. pagg. 299 e seguenti.

411 In questo senso si è espressa la giurisprudenza, la quale ha sancito che i poteri del giudice non possono essere utilizzati «come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio (Cass. 14 gennaio 2009 n. 683 e Cass. 9 giugno 2009 n. 13201). La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica l'attribuzione di penetranti poteri agli uffici finanziari, ma non implica che ciò si perpetui nella fase contenziosa posto che, in caso contrario, verrebbe contaminata l'essenza del giudice che si tramuterebbe in una *longa manus* dell'Amministrazione (Corte cost. 19 marzo 2007 n. 109). Alla luce di ciò, l'utilizzo dei poteri in esame è stato ritenuto legittimo nelle seguenti ipotesi: misurazione di superfici ai fini TARSU, in un caso ove la superficie dichiarata non coincideva con quella accertata (Cass. 28 gennaio 2005 n. 1792); ordine di esibizione, rivolto al sostituto, delle certificazioni di ritenute operate nei confronti del sostituto (implicitamente, Cass. 30 ottobre 2002 n. 15306); acquisizione di una comunicazione inviata dall'ufficio relativamente a una procedura di rimborso (Cass. 15 aprile 2005 n. 7899); disposizione di una consulenza tecnica al fine di ricostruire la documentazione contabile rubata sulla base di tabulati informatici (Cass. 15 maggio 2008 n. 12201).

412 Cass. 11 gennaio 2006 n. 366.

acquisizione della prova»⁴¹³; i poteri del giudice devono essere utilizzati, tra l'altro, per garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte⁴¹⁴.

Dalla configurazione del processo tributario quale giudizio di annullamento o quale giudizio di accertamento del rapporto di imposta sottostante derivano conseguenze sui poteri che i giudici possono esercitare in relazione alla controversia sottoposta al loro giudizio⁴¹⁵. Se si ritiene, ad esempio, centrale il solo esame dell'obbligazione tributaria, gli eventuali vizi formali dell'atto verrebbero sviliti e considerati privi di significato e, al tempo stesso, al giudice dovrebbero essere riconosciuti poteri che andrebbero ad aggiungersi ed a sovrapporsi a quelli dell'Amministrazione finanziaria. Diversamente si dovrebbe, invece, concludere laddove si individuasse nella sola legittimità dell'atto l'oggetto del giudizio tributario⁴¹⁶.

413 Cass. 25 maggio 2002 n. 7678.

414 Cass. 4 maggio 2004 n. 8439. Il giudice tributario, ad esempio, potrebbe utilizzare i propri poteri istruttori al fine di chiedere documenti fiscalmente rilevanti in possesso dell'autorità giudiziaria penale, come nel caso di sequestro della contabilità (Corte cost. 24 novembre 2010 n. 335).

415 Sulla rilevanza d'ufficio del c.d. abuso del diritto, si rinvia a M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. Trib.* n. 2/2009, pagg. 481 e seguenti; A. Poddighe, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. Trib.* n. 6/2009, pagg. 1830 e seguenti. Secondo Tesaro (F. Tesaro, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. Trib.*, 2009, pagg. 3634 e seguenti) l'esistenza, di recente affermata, della clausola generale antielusiva, "non consente all'Amministrazione di invocarla nei processi pendenti, relativi ad avvisi di accertamento nella cui motivazione la clausola antielusiva generale non era assunta come 'ragione giuridica' del provvedimento".

416 A differenza di quanto avviene nel processo civile, nel contenzioso tributario non esiste la figura del giudice istruttore, in quanto eventuali ordinanze istruttorie sono emanate nel corso dell'udienza di discussione. Nel d.lgs. 546/1992, il legislatore ha ritenuto di non riproporre il disposto di cui al «vecchio» art. 35 del d.p.r. 636/72, secondo cui «il collegio può delegare l'esecuzione [degli] adempimenti istruttori ad uno dei suoi componenti che vi provvede con l'assistenza del segretario». In base a ciò, è possibile affermare

Il processo tributario è un processo di «impugnazione merito» e non di «impugnazione annullamento»⁴¹⁷.

Nella determinazione del carico fiscale, la Commissione tributaria deve attenersi a regole di diritto, in quanto è inibita la pronuncia secondo equità⁴¹⁸.

Il giudice tributario non è tenuto a eseguire, sotto un profilo matematico, il calcolo dell'imposta.

Infatti, la giurisprudenza⁴¹⁹ ha sostenuto che se l'applicazione della disposizione comporta un'operazione di calcolo superiore alla capacità del giudice, egli può limitarsi a enunciare la norma giuridica, lasciando al soggetto vincolato ad eseguire la sentenza il compito di adottare i comportamenti necessari.

Coerentemente, il giudice può demandare «all'Ufficio la rideterminazione dell'imposta (o anche della sanzione), a condizione, però, che ciò avvenga attraverso prescrizioni determinate (quale, ad esempio, la mera esecuzione di calcoli aritmetici), e comunque prive di elementi di tipo valutativo»⁴²⁰.

La Cassazione afferma inoltre che in caso di inerzia dell'ufficio, o di difformità dell'atto adottato rispetto al comando contenuto nella

che nel processo tributario non è prevista una vera e propria fase istruttoria: infatti, tale modello rituale è stato denominato a «istruzione esaurita».

417 Al riguardo, la giurisprudenza ha sostenuto che il rito fiscale non è diretto alla sola eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia «di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio»; da ciò deriva che «ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte» (Cass. 5 settembre 2008 n. 22453, Cass. 16 marzo 2009 n. 6364, Cass. 3 luglio 2009 n. 15717 e Cass. 12 maggio 2011 n. 10396).

418 Cass. 10 febbraio 2006 n. 2958 e Cass. 1 settembre 2009 n. 19079.

419 Cass. 18 gennaio 2008 n. 1018.

420 Cass. 27 febbraio 2013 n. 4884.

sentenza, è sempre ammesso il rimedio dell'azione di ottemperanza. Su questa affermazione, invero, possono sorgere dubbi, in quanto talvolta potrebbe essere più prudente ricorrere contro l'atto di riscossione.

Le differenti configurazioni del processo quale processo di annullamento o quale processo di accertamento del rapporto d'imposta sono la naturale conseguenza della configurazione dell'obbligazione tributaria secondo le teorie costitutiva e dichiarativa⁴²¹. In particolare, i sostenitori della tesi costitutiva ritengono l'atto impugnato espressivo di un potere pubblico di imposizione cui corrispondono situazioni giuridiche del contribuente di tipo strumentale (cioè un diritto potestativo o, secondo altri Autori, un interesse legittimo all'annullamento) ed individuano, di conseguenza, l'oggetto del processo tributario nell'annullamento dell'atto impugnato.

Diversamente i sostenitori della tesi dichiarativista, muovendo da premesse di diritto sostanziale, ritengono che l'atto da impugnare non abbia natura provvedimentale e rappresenti solo il mezzo attraverso il quale la Pubblica amministrazione avanza le sue pretese, ed individuano, dunque, l'oggetto del processo tributario nel sottostante rapporto d'imposta.

Tra i due inquadramenti, la Corte di cassazione, dopo un periodo

421 Sul tema Giovannini, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, specie pagg. 24 e seguenti, Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; Id., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato dir. trib.*, diretto da Amatucci, II, 1, Padova, 1994, pagg. 3 e seguenti; Nuzzo, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Milano, 1987, pagg. 71 e seguenti; Batistoni Ferrara, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto*, sez. comm., X, Torino, 1994, pagg. 296 e seguenti; *contra*, Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1942, pagg. 57 e seguenti; Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 39, pagg. 82 e seguenti; Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pagg. 35 e seguenti, e Id., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, pagg. 17 e seguenti.

risalente agli anni ottanta, nel quale aveva attribuito un ruolo assolutamente predominante all'accertamento del rapporto d'imposta, ha finito per accogliere una soluzione intermedia, statuendo che il giudizio si svolge sì sul rapporto tributario, però nei limiti fissati nell'atto di accertamento.

La Suprema Corte giunge a tale conclusione analizzando e riaffermando alcuni fondamentali principi.

In primo luogo, il principio secondo cui l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento ha il duplice scopo di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (cui consegue l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi della sua pretesa, nel quadro del parametro prescelto).

In secondo luogo, il principio secondo cui in presenza di un avviso di accertamento privo di motivazione il giudice, senza entrare nel merito delle pretese dell'ufficio, deve limitarsi ad una pronuncia di annullamento dell'avviso.

Alla luce di tali principi la Corte conclude che così come l'ufficio non ha il potere di sostituire, in sede contenziosa, il parametro prescelto in sede di avviso di accertamento, così anche il giudice non può sostituirsi all'ufficio nella ricerca di un fondamento dell'avviso di accertamento stesso, in quanto «seppure il giudizio tributario si svolge sul rapporto, tale giudizio è segnato dai limiti che lo stesso Ufficio ha fissato con l'avviso di accertamento»⁴²².

Ebbene, i principi enucleati dalla Corte di cassazione derivano

422 «Sarebbe una vera e propria mostruosità giuridica quella di un giudice che ricerca di propria iniziativa fatti e circostanze rilevanti ai fini della tassazione; in questo modo il giudice eserciterebbe una attività sostanzialmente di amministrazione attiva, col solo limite dell'imposta accertata» (R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2001, pag. 803).

dalla natura dell'avviso di accertamento e dalla conseguente peculiarità del processo tributario che ha riguardo ad un atto che manifesta una pretesa impositiva la quale ha il potere di divenire definitiva se non contestata nei termini normativamente previsti.

Sotto il profilo formale, il processo, in quanto introdotto con un ricorso avverso un atto di imposizione (o avverso altro atto espressamente individuato dall'art. 19 d.lgs. 546/1992), è sicuramente processo di impugnazione.

Sotto il profilo sostanziale, il processo ha riguardo ad un atto che, se non impugnato, sancisce in via definitiva una pretesa dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente e tale aspetto determina fondamentali conseguenze sull'oggetto del processo. E, infatti, se è vero, come è vero, che l'atto impositivo, indipendentemente dalla fondatezza ed anche in ipotesi che manchi una qualunque fondatezza della pretesa con esso fatta valere, è idoneo a legittimare una richiesta al contribuente che si rende definitiva in caso di mancata impugnazione, non si può che concludere che l'atto impositivo ha un'autonoma rilevanza, indipendentemente dal suo contenuto. Tale autonoma rilevanza ha come naturale conseguenza che il giudice ha il potere di giudicare l'atto come tale e che, dunque, in presenza di vizi formali dell'atto fatti valere dalla parte, deve limitarsi ad annullare l'atto senza pronunciare sul merito.

Se non vi sono vizi formali, il giudice dovrà, invece, giudicare della fondatezza in fatto e della correttezza giuridica delle pretese fatte valere dall'Amministrazione tributaria con l'atto di accertamento.

Escluso, dunque, un qualunque potere del giudice tributario in materia di modifica o integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento, si può affermare che i giudici possono conoscere ed

esercitare l'attività istruttoria solo nei limiti della materia del contendere, così come definita dalla motivazione dell'avviso di accertamento e dai motivi di ricorso del contribuente, e, dunque, solo nei limiti dei fatti e delle circostanze addotti dalle parti a sostegno e fondamento delle proprie ragioni.

Il processo tributario è annoverabile nello schema rituale dispositivo: infatti, l'onere di provare i fatti costitutivi della domanda spetta alle parti, così come la delineazione dell'oggetto del contendere.

Tuttavia, al giudice sono attribuiti notevoli poteri, sia sul versante della tipologia di sentenza⁴²³ che può emanare sia sul versante istruttorio.

L'art. 7 d.lgs. 546/1992 elenca i poteri che sono attribuiti alle Commissioni tributarie, i quali coincidono con quelli a disposizione degli uffici tributari⁴²⁴.

423 In particolare, la Commissione tributaria può: in caso di parziale annullamento dell'atto, quantificare l'imposta in misura minore rispetto alla determinazione dell'ufficio; utilizzare i propri poteri al fine di integrare le prove fornite dalle parti, specie con riferimento al contribuente.

424 Le Commissioni tributarie hanno poteri istruttori limitati ai fatti dedotti dalle parti; ciò significa che sono prive di autonome facoltà di indagine per le situazioni estranee ad essi. I poteri istruttori indicati dall' art.7 del D.lgs n. 546/1992 devono essere esercitati dal Collegio come tale, non essendo prevista alcuna delega a favore di un componente dello stesso. Nel caso in cui l'esecuzione fosse invece affidata ad un membro della Commissione, si ritiene che l'atto istruttorio eseguito sia nullo e non utilizzabile ai fini della decisione. È da segnalare, ancora, che il giudice tributario non può tuttavia supplire, con l'esercizio dei propri poteri istruttori, all'inerzia delle parti (Cass. sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7129, Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109) e tantomeno a quella dell'Ufficio finanziario che ha l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale (C.t.c. 3438/1992; Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109). Comunque, la Cassazione negli ultimi anni ha riconosciuto al giudice tributario il potere di acquisire dati e documenti non tempestivamente prodotti dalle parti (in tal senso vedi Cass. sez. trib. 10 febbraio 2001 n. 1930). In particolare secondo alcune sentenze l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti istruttori a integrazione delle prove offerte dalla parte sarebbe ma discrezionale (vedi Cass. 23 dicembre 2000, n. 16171; salvo ritenere scorretto il rifiuto del giudice tributario di utilizzare i poteri di acquisizione della prova ai sensi dell'art. 7, D.lgs. n. 546/1992 quando la situazione probatoria sia tale che non si possa pronunciare una sentenza

L'art. 7, comma 1, stabilisce 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 chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta».

Tralasciando ogni considerazione sulla natura «inquisitoria», «dispositiva» o «dispositiva con metodo acquisitivo» del processo tributario, pare che dalla lettura della norma appaia chiara la scelta

ragionevolmente motivata, cfr. Cass. sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7129) o dovuto solo se sia impossibile o sommamente difficile fornire la prova da parte di chi vi è tenuto (Cass. sez. trib. 07/02/2001, n. 1701; Cass. sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7129), Cass., sez. trib. 16 maggio 2005, n. 10267. Secondo un altro orientamento, invece, la necessità di dovere acquisire un atto per poter pronunciare la sentenza comporta l'obbligo per il giudice di ordinare all'ufficio finanziario il deposito dello stesso in qualunque fase del processo (si veda Cass. 10 novembre 2000, n. 14624; Cass. sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7678). Una volta raccolta, la prova è poi legittimamente utilizzabile dalla Commissione tributaria indipendentemente dalla sua provenienza (Cass. 29 novembre 2000, n. 15312). Gli orientamenti evidenziati devono ora tener conto della circostanza che è stato abrogato il comma 3 dell'art. 7, vale a dire la facoltà propria del giudice tributario di ordinare di sua iniziativa alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione sulla controversia (Art. 3 bis, comma 5, d.l. n. 203 convertito dalla legge n. 248/2005). A seguito della modifica normativa, il giudice potrà sempre ordinare alle parti di depositare documenti ritenuti necessari però solo se la parte ne farà istanza (v. sul punto Circ. Agenzia delle entrate n. 10/ del 13 marzo 2006). Sul punto c. Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109 che ritiene tuttavia applicabile al processo tributario l'art. 210 c.p.c. tramite il quale il giudice può ordinare la produzione di documenti anche nei confronti dei terzi previa istanza di parte. Infine, si ricorda che, ai sensi dell'art. 7, comma 5, D.lgs. n. 546/1992 la Commissione tributaria, se ritiene che un regolamento o un atto generale rilevante per la decisione sia illegittimo, non lo applica al caso di specie e dunque non ne tiene conto in sede di sentenza. È fatta salva l'eventuale impugnazione della parte nella diversa sede competente (in genere amministrativa). Sulla base di tale disposizione è stato dunque precisato che nell'ipotesi in cui le tariffe della Tarsu siano state approvate con determinazione della giunta comunale, anziché del consiglio comunale, a ragione i giudici tributari possono disapplicare il provvedimento perché emesso da organo incompetente e conseguentemente dichiarare nulli gli atti esattivi emessi sulla base delle tariffe emanate con delibera della giunta comunale (e ciò anche se vi fosse una successiva ratifica della delibera della giunta da parte del competente consiglio comunale) (v. C.t.p. Salerno, sez. XVII, 28 febbraio 2000, n. 6).

operata dal legislatore, confermata nella relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo, di volerne quanto meno attenuare la natura inquisitoria.

La precisazione che i poteri istruttori dei giudici possono essere esercitati solo «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti» introduce, infatti, da un lato, per le parti un onere di allegazione dei fatti posti a fondamento delle proprie pretese, dall'altro, una chiara limitazione ai poteri istruttori del giudice, i quali non potranno svolgersi su fatti diversi da quelli dedotti dalle parti.

Di conseguenza, oggetto del giudizio e, dunque, della prova saranno esclusivamente i fatti introdotti dalle parti, alle quali incombe l'onere di far entrare nel giudizio quei fatti che giustificano le loro domande e le loro eccezioni.

Quanto al limite temporale per l'ingresso dei fatti ad opera delle parti si segnala che, conformemente alla struttura del giudizio tributario come impugnazione di un atto, il momento preclusivo è, per l'ufficio, ancora anteriore alla instaurazione del giudizio in quanto coincide con l'avviso di accertamento e, più precisamente, con la motivazione posta nell'atto a fondamento dell'accertamento stesso. Conseguentemente «nel processo tributario è precluso all'Amministrazione mutare l'accertamento nel corso del giudizio e sostituire ad un motivo di accertamento altro motivo non enunciato nel primo atto»⁴²⁵.

Per il contribuente, invece, la barriera preclusiva è data dal ricorso avverso l'atto impositivo. Invero, il potere di «integrare i motivi del ricorso» è configurato dall'art. 24 come potere eccezionale, subordinato alla stringente condizione dell'avvenuto deposito di

425 Così, da ultimo, Cass., Sez. trib., 26 gennaio 2002, n. 9455.

documenti non conosciuti dalla parte, ai quali, peraltro, l'integrazione deve essere correlata⁴²⁶.

Accertato il limite alla cognizione del giudice, ci si deve chiedere se, pur nell'ambito di quanto affermato nell'atto di accertamento, il giudice possa quantificare diversamente l'obbligazione rispetto a quanto contenuto nel provvedimento dell'ufficio.

Al riguardo la Corte di cassazione ha ripetutamente sostenuto che la giurisdizione del giudice tributario non è solo di legittimità, però anche di merito e consente di valutare pienamente gli strumenti probatori utilizzati dalla Pubblica amministrazione. In particolare, la Suprema Corte afferma che nessuna norma vieta al giudice di quantificare il reddito del contribuente determinato dall'ufficio in via induttiva sulla base di presunzioni semplici e non assolute, poiché il giudice deve avere il potere di verificare se i fatti utilizzati abbiano una loro significatività probatoria ed una loro affidabilità ai fini della presunzione e di verificare se gli effetti che l'Amministrazione ha voluto desumere siano o meno compatibili con l'*id quod plerumque*

426 Nel processo tributario le parti possono depositare documenti sino a venti giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 d.lgs. 546/1992). È opportuno chiedersi se il verificarsi di tale preclusione osti all'attivazione dei poteri istruttori del giudice. La giurisprudenza ha sancito che il potere di acquisizione dei documenti legittima il giudice a prendere in considerazione i documenti tardivamente prodotti (C.t.p. Genova 24 febbraio 2004 n. 332); il decorso del termine previsto per il deposito dei documenti non comporta l'impossibilità di esaminarli, qualora essi siano stati acquisiti in via officiosa (Cass. 23 dicembre 2000 n. 16176); la perentorietà del termine non interferisce con il potere di esibizione attribuito alla Commissione tributaria, il quale è esercitabile fino all'udienza di discussione, fatta salva la facoltà di disporre il differimento (Cass. 10 novembre 2000 n. 14624). Questo orientamento, però, è stato contraddetto da una recente sentenza, ove la Cassazione ha affermato che il giudice tributario non può sopperire alle preclusioni probatorie delle parti, stante il carattere dispositivo del processo tributario (Cass. 16 novembre 2012 n. 20109).

accidit e, quindi, se il risultato del ragionamento sia corretto o meno⁴²⁷.

Inoltre, la norma dispone che i giudici tributari possono esercitare, a fini istruttori, le medesime facoltà di accesso e di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite dalle singole leggi d'imposta all'ufficio. Dal tenore letterale della norma è dato evincere che le facoltà possono essere esercitate solo a fini istruttori e, dunque, solo per verificare il fondamento di fatti dedotti dalle parti e, ancora, che i poteri in concreto esercitabili, venendo a coincidere con i poteri in concreto esercitabili dagli uffici secondo le singole leggi d'imposta, possono variare a seconda dell'imposta del cui accertamento si discute⁴²⁸.

Resta ora da chiarire come si possano conciliare il principio che l'ufficio ha l'onere di provare la sua pretesa al più tardi in sede contenziosa con i poteri di iniziativa istruttoria riconosciuti ai giudici tributari.

Ebbene, a tale riguardo, la Suprema Corte ha chiarito che i poteri dei giudici tributari sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale gravante sulle parti, in quanto da utilizzare solo qualora sia impossibile o estremamente difficile fornire, da parte di chi vi è

427 Va ricordato che nello stesso senso si è espressa la Corte con la sentenza n. 13802/2003, affermando che il giudice tributario ha il potere di controllare l'operato della Pubblica amministrazione e di verificare se gli effetti che essa ha desunto dai fatti utilizzati come indizi *ex art.* 39, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 siano o meno compatibili con il criterio della normalità, potendo pervenire alla determinazione di un reddito presuntivo inferiore rispetto a quello indicato dal Fisco.

428 Sembra appena il caso di rilevare che l'attribuzione ai giudici dei medesimi poteri esercitabili dagli uffici si giustifica in quanto i giudici devono verificare che la pretesa fatta valere dall'ufficio sia fondata in fatto e a tal fine devono poter disporre, ove lo ritengano opportuno, degli stessi poteri che l'ufficio ha avuto a disposizione nella fase (istruttoria amministrativa) antecedente l'emissione dell'atto impositivo.

tenuto, le prove richieste, di talché a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire le prove *ex officio*. Di conseguenza la Suprema Corte ha sostenuto che la prova della sussistenza dell'autorizzazione alla proposizione dell'appello principale deve essere fornita dalla parte interessata e l'eventuale carenza non può essere sopperita da attività istruttorie proposte di ufficio ai sensi dell'art. 7, né la mera dichiarazione della parte onerata può sopperire la mancanza di prova⁴²⁹.

Ancorché l'attività istruttoria *ex art. 7* citato possa essere avviata anche per iniziativa delle parti, preme osservare che l'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio involge un giudizio di opportunità rimesso al libero apprezzamento del giudice e può essere censurato solo per difetto di motivazione, ossia qualora nella sentenza di merito non venga data chiara motivazione del perché i mezzi istruttori richiesti non siano stati esperiti. comunque, quando la situazione probatoria è tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione di un documento, è illegittimo il rifiuto della Commissione tributaria di esercitare tale potere istruttorio.

429 In materia di rimborso Cass., Sez. trib., 16 giugno 2003, n. 9604, ha affermato che non sussiste alcun onere dei giudici di merito di integrare d'ufficio gli elementi probatori poiché l'onere della prova del diritto al rimborso grava sul ricorrente, il quale, peraltro, appare come il soggetto più indicato a fornire la dimostrazione dell'errore materiale commesso e così (nella specie) del presupposto normativo della procedura di rimborso. Sulla stessa linea si colloca, sempre in materia di prova del diritto al rimborso, Cass., Sez. trib., 4 maggio 2004, n. 8439, che trae dalla riforma dell'art. 111 Cost. ulteriore conferma dei limiti entro i quali i poteri istruttori possono essere esercitati dalle Commissioni, essendo evidente che, quando la parte non produce, pur avendone la possibilità, i documenti necessari a fornire supporto alla propria richiesta, ogni iniziativa officiosa diretta ad acquisire tali prove finisce per sopperire illegittimamente ad una lacuna imputabile alla parte stessa e si pone pertanto in contrasto col principio di parità delle parti sancito dalla citata norma costituzionale.

Infine, segnaliamo che se la parte non dovesse ottemperare alle richieste del giudice, il suo comportamento potrà essere valutato come argomento di prova⁴³⁰ ex art. 116, comma 2, c.p.c. (in base al quale «Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo») e potrà quindi orientare il giudice nella formazione del suo convincimento, pur non avendo l'efficacia della prova propriamente detta.

L'art. 7 non contiene, infatti, una norma specifica che autorizzi il giudice tributario a ritenere non fondate le pretese della parte che non ottemperi alle richieste formulate dal giudice, cosicché il giudice «in relazione al comportamento e alle dichiarazioni delle parti, può soltanto trarre argomenti di prova, da valutare, ma, tenendo conto di tutte le altre risultanze acquisite».

Delimitato l'ambito di applicazione dei poteri istruttori dei

430 Con riferimento all'argomento di prova, ritengono offra soltanto elementi di valutazione di altre prove e, perciò, non possa costituire l'unico fondamento per il giudizio di fatto né, di regola, offrire la via per l'operare di una presunzione Mandrioli, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 2007, pag. 179, nota 25, e pag. 184; Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Commentario del codice di procedura civile* (a cura di) Allorio, I, Torino, 1973, pag. 1306; Andrioli, *Prova (diritto processuale civile)*, in *Noviss. dig. it.*, XIV, Torino, 1967, pag. 289; Cavallone, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, pag. 712; Verde, *Prova in generale (teoria generale e diritto processuale civile)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, pagg. 601-602; Ricci, *Prove ed argomenti di prova*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, pagg. 1036 e seguenti; Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 1999, pag. 69. *Contra*, per la possibilità che l'argomento di prova, al ricorrere di determinate circostanze, divenga elemento di per sé sufficiente Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1986, pagg. 819 e seguenti e pag. 837; Ruffini, *Argomenti di prova e fondamento della decisione del giudice civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2004, pagg. 1329 e seguenti; Taruffo, *Certezza e probabilità nelle presunzioni*, in *Foro it.*, 1974, IV, pag. 107; Id., *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, pagg. 453 e seguenti.

giudici tributari, si può individuare la portata dei singoli poteri.

Si è visto come la norma attribuisca ai giudici tributari la possibilità di esercitare le facoltà di accesso e di richiesta di informazioni, dati e chiarimenti conferite all'ufficio dalle singole leggi d'imposta⁴³¹.

Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le Commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza e possono disporre consulenze tecniche. Chiarisce la Suprema Corte che tale potere è conferito ai giudici proprio in funzione della valutazione, ad essi affidata, della legittimità e della congruità delle pretese dell'ufficio, di talché i giudici possono ben acquisire *aliunde* gli elementi di decisione, per giungere ad una valutazione autonoma

431 Quanto all'esercizio delle facoltà di richiesta di informazioni, dati e chiarimenti, in tema di imposte dirette, si dovrà fare riferimento a quanto disposto dall'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973. Al riguardo, segnaliamo che l'art. 32 prevede espressamente che gli uffici (e dunque anche i giudici in virtù del rinvio operato dall'art. 7 in commento) possono: invitare i contribuenti a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico; richiedere informazioni, dati e notizie, copie o estratti di atti e documenti a soggetti terzi (organi e amministrazioni dello Stato, enti pubblici, eccetera, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, società ed enti di assicurazione, notai e in genere pubblici ufficiali); richiedere alle aziende o istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi; 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. Una norma di analogo contenuto, l'art. 51 del d.p.r. n. 633/1972, disciplina simili poteri in materia di imposta sul valore aggiunto.

rispetto all'assunto dell'ufficio.

La possibilità di richiedere relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato e, dunque, o al medesimo organo che ha emanato l'avviso di accertamento o ad altro organo tuttavia facente parte della medesima Amministrazione cui fa capo l'ufficio che ha emanato l'atto impugnato, ha suscitato in passato e continua a suscitare dubbi in termini di imparzialità e terzietà che dovrebbero interessare non solo il giudice però anche i suoi ausiliari.

Quanto alla possibilità di disporre consulenze tecniche, osserviamo che si applicano le disposizioni del codice di procedura civile in tema di consulente tecnico, con la conseguenza, ad esempio, che le parti hanno facoltà di assistere alle operazioni (art. 194, comma 2, c.p.c.) e di nominare un loro consulente (il cosiddetto consulente di parte, art. 201 c.p.c.), che vi è l'obbligo per l'esperto nominato di prestare giuramento (art. 193 c.p.c.), che vi è la possibilità per le parti di recusare il consulente (art. 192 c.p.c.).

Il giudice tributario ha, inoltre, il potere di ordinare alle parti il deposito di documenti che ritenga necessari per la decisione.

Ebbene, i tratti essenziali di tale potere sono, in primo luogo, che l'ordine può essere rivolto solamente alle parti, cosicché, se il giudice dovesse ritenere necessaria l'acquisizione di documenti che siano nella disponibilità di soggetti diversi dalle parti, dovrà fare ricorso agli altri poteri conferitigli dall'art. 7 e, inoltre, che può essere ordinato il solo deposito di quei documenti che il giudice ritenga necessari per la decisione e, dunque, di quei documenti considerati come l'unico mezzo idoneo per la dimostrazione di un fatto⁴³².

432 A titolo di esempio, è stata considerata necessaria, per la decisione, l'acquisizione della prova dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento in sede di impugnativa dell'avviso di mora che il contribuente affermava

Ancorché venga riconosciuto ai giudici il potere di ordinare «sempre» il deposito di quei documenti che siano ritenuti necessari per la decisione della controversia, si ritiene che l'avverbio abbia riguardo al solo profilo cronologico e, dunque, al momento in cui il giudice può esercitare tale potere e non anche all'oggetto dell'indagine del giudice, che dovrà avvenire tuttavia «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti» come previsto al comma 1 del più volte citato art. 7. Parrebbe, infatti, illogico ritenere che i poteri istruttori esercitabili *ex art. 7, comma 1*, abbiano delle limitazioni non applicabili al potere di ordinare il deposito di documenti.

Appare superfluo osservare che anche l'esercizio di questo potere deve coordinarsi con l'onere che incombe sull'attore di provare la sua pretesa, sicché non potrà darsi il caso in cui la parte venga sostituita dai giudici nell'adempire a tale onere. Si è ma affermato il principio che i poteri istruttori possono essere esercitati solo quando una delle parti non abbia potuto procurarsi la prova per fatti incolpevoli.

In effetti la rigorosa applicazione del principio dell'onere della prova nel suo aspetto soggettivo (ossia non come regola di giudizio nel caso di mancata prova dei fatti che ne sono oggetto, bensì come incumbente della parte nella fase prodromica al giudizio stesso, non appare facilmente conciliabile con l'esercizio officioso di iniziative probatorie da parte del giudice.

In altri termini, poiché i risultati probatori acquisiti d'ufficio

essere il primo atto impositivo notificatogli. Altrettanto decisivo è stato ritenuto il deposito, ad opera della parte all'udienza di trattazione, della prova dell'avvenuta spedizione del ricorso, in quanto «tesa a soddisfare l'esigenza processuale proposta dall'atto di appello della Direzione generale delle Entrate, che aveva dubitato di tale spedizione» e ciò indipendentemente dal fatto che l'esibizione sia avvenuta senza il rispetto dei termini di cui all'art. 32 d.lgs. 546/1992.

ridondano a profitto della parte che ha allegato i fatti in tal modo dimostrati, in quanto vedrà emettere una pronuncia a sé favorevole pur non avendo assolto alcun onere nel senso sopra detto, diventa decisivo stabilire in quali casi detti poteri officiosi siano esercitabili e se si tratti di esercizio obbligatorio o discrezionale.

Sul punto la giurisprudenza non ha sinora fatto chiarezza.

L'ultimo potere disciplinato dall'art. 7, peraltro non rientrante nei poteri istruttori, riguarda la possibilità di conoscere in via incidentale la legittimità degli atti generali e dei regolamenti rilevanti ai fini della decisione, con conseguente inoperatività nel processo tributario della pregiudiziale amministrativa. La norma citata dispone, in particolare, che «Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

In particolare, se gli effetti di un regolamento o di un atto generale si ripercuotono sulla pretesa tributaria oggetto del contenzioso sottoposto al vaglio del giudice tributario ed egli ritenga che tale regolamento o atto generale sia illegittimo, ha il potere di non applicarlo, limitatamente all'oggetto dedotto in giudizio e, dunque, limitatamente al caso sottoposto alla sua attenzione. Evidentemente, il giudice tributario conosce e pronuncia in relazione alla legittimità di tali atti *incidenter tantum* e, dunque, con effetti limitati all'oggetto dedotto in giudizio e senza che la sua decisione possa assumere efficacia di giudicato⁴³³. La norma prevede, infatti, che il contribuente

433 V. C. Consolo-P. D'Ascola, Giudicato tributario, in Enc. del diritto, vol. V, agg., Milano, 2001, pag. 467; G. Frasoni, Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria, cit., pag. 273; E. Manzoni, Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria, in Riv. dir. trib., 2005, I, pag. 453; R. Lupi, Giudicato esterno:

possa dedurre dinanzi al giudice tributario l'illegittimità del regolamento o dell'atto generale che costituisca presupposto dell'atto impositivo, però al fine di far valere l'illegittimità in assoluto (e non, quindi, solo in relazione al caso singolo) dovrà impugnare l'atto dinanzi al giudice amministrativo.

Essendo riconducibile all'attività cognitiva delle norme di diritto, nella quale il giudice è sovrano, si deve ritenere che la disapplicazione in discorso non postuli la domanda di parte però costituisca espressione di un potere processuale officioso.

Seguendo tale impostazione la Commissione, qualora ritenga illegittimo un atto amministrativo generale ovvero un regolamento potrà disapplicarlo, con effetti limitati al caso deciso, anche nel caso in cui la parte, per qualsiasi ragione, non abbia dedotto alcun vizio in merito.

Inoltre, l'utilizzo dei poteri istruttori di cui all'art. 7 d.lgs. 546/1992 rientra, in linea di principio, nella discrezionalità del giudice, e deve essere valutato alla luce della dispositività del processo tributario.

Pertanto, è possibile affermare che le parti, nella maggior parte delle ipotesi, difficilmente possano sindacare il mancato utilizzo dei poteri e certamente non possano sollecitarne l'attivazione al fine di sopperire alle loro carenze probatorie.

L'accertamento delle imposte è attività riservata agli uffici

sentenze corrette, contrasti apparenti e perplessità sui principi, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, pag. 1556; G. Ingraio, La rilevanza del giudicato nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 1954; Id., Il giudicato esterno non è condizionato né dall'autonomia dell'obbligazione tributaria, né dalla natura impugnatoria del processo tributario, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, pag. 1545; A. Mula, Il giudicato in materia di imposte periodiche, in *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle-V. Ficari-G. Marini, Padova, 2008, pag. 434.

finanziari e quindi, il giudice tributario non può attivare i propri poteri al fine di «continuare» la verifica fiscale, che deve ritenersi terminata con l’emanazione dell’avviso di accertamento.

Inoltre, nel processo tributario è fatto divieto, al giudice, di decidere in base alla sua «scienza privata»: in caso di «conoscenza privata» dei fatti di causa, il giudice ha l’obbligo di astenersi.

Qualora una sentenza fosse basata sulla conoscenza privata del collegio⁴³⁴, verrebbe meno il concetto stesso di giudice posto che un requisito essenziale dello stesso è l’imparzialità, che si concretizza, tra l’altro, nell’estraneità al giudizio.

L’art. 7 d.lgs. 546/1992 stabilisce che i poteri istruttori devono essere utilizzati «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti».

Per ciò che concerne il *thema decidendum*, il rito tributario si

434 La mancata riproduzione, nell’art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, della facoltà di delega degli adempimenti istruttori ad uno dei componenti del collegio, prima prevista dall’art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, va intesa come adozione, da parte del legislatore, del diverso principio della collegialità: cfr. sul punto Blandini, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1998, pag. 18; Nenchia, *Le dichiarazioni testimoniali nell’accertamento e nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2001, pag. 256; Finocchiaro A.-Finocchiaro M., op. cit., pagg. 118 e seguenti; Socci, op. cit., pag. 196; Menchini, *Sub art. 7, cit.*, pag. 96; Schiavolin, *Le prove, cit.*, pag. 512; Campeis-De Pauli, op. cit., pag. 170; La Rosa, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, pag. 870, il quale appare critico sul punto, in quanto questo rappresenta una possibile remora ad un effettivo esercizio, da parte delle Commissioni tributarie, dei propri poteri istruttori; Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pag. 78, ove trovasi una critica di ugual contenuto (nota 104); *contra*, Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Cedam, Padova, 1994, pag. 142; Perrucci, *La cosiddetta “prova” raccolta in sede amministrativa*, in *Boll. trib.*, 2001, pag. 650.

ispira, come evidenziato, al modello dispositivo⁴³⁵ «puro»⁴³⁶.

I motivi di impugnazione dell'atto impositivo «si configurano come *causa petendi* della correlata domanda di annullamento, con la conseguenza che incorre nel vizio di extra o ultrapetizione il giudice adito che fonda la propria decisione su motivi non dedotti o dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la *ratio decidendi*» (Cass. 13 ottobre 2008 n. 25097)⁴³⁷.

Le norme di diritto sono conosciute d'ufficio dal giudice, per cui egli, a prescindere dall'interpretazione fornita dalle parti, deve individuare la corretta norma da applicare al caso di specie.

La ultrapetizione non sussiste qualora il giudice «individui la disciplina regolatrice della concreta fattispecie in norme diverse da quelle invocate dalle parti e sulla base di tali norme accolga o rigetti la domanda, senza operare alcuna distinzione del petitum o della *causa*

435 Non rientra nel principio dispositivo pure il potere di rinuncia: Vaccarella, *Rinuncia agli atti del giudizio*, cit., pagg. 961 e seguenti, il quale sottolinea che la rinuncia agli atti è soltanto un opportuno e realistico strumento per pervenire subito e direttamente, al medesimo risultato direttamente conseguibile attraverso omissioni concretanti una fattispecie estintiva da inattività; in breve uno strumento opportuno e realistico nei processi il cui svolgimento dipenda, a pena di nullità del procedimento, dall'impulso di parte.

436 Sotto tale profilo, l'art. 7 d.lgs. 546/1992 costituisce un corollario del generale principio espresso dall'art. 112 c.p.c., secondo cui «il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non può pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti».

437 Sulla base di ciò, la giurisprudenza ha ravvisato il vizio di «ultrapetizione» del giudice che in un ricorso avverso la richiesta di riduzione delle sanzioni, ha rettificato i valori accertati dall'ufficio (C.t.c. 16 novembre 96 n. 5750). Così anche nel caso in cui elevi il valore iniziale di un immobile pervenuto in successione senza istanza di parte (Cass. 24 settembre 91 n. 9965). Il vizio di ultrapetizione non sussiste qualora il giudice si pronunci su eccezioni rilevabili d'ufficio. La differenza tra eccezioni rilevabili su istanza di parte e eccezioni rilevabili d'ufficio può essere sfuggente, per cui è opportuno che il contribuente censuri sempre la legittimità dell'atto sotto ogni possibile aspetto.

*petendi»*⁴³⁸.

Nel diritto tributario, l'applicazione di tale principio è assai difficoltosa, poiché il fatto delineato dalle parti spesso si confonde con il diritto.

Il sillogismo fattispecie astratta-fattispecie concreta è percepibile con maggiore facilità in sede civile rispetto al diritto tributario. Ad esempio, un atto di cessione può rientrare, a seconda della natura giuridica del corrispettivo, nella compravendita o nella permuta. Per contro, nel diritto tributario, la questione è complicata posto che la delineazione di una fattispecie all'interno di un istituto comporta spesso l'applicazione di norme riguardanti una particolare modalità di tassazione.

Ad esempio, non costituisce espressione del suddetto principio bensì «ultrapetizione» la riqualificazione del reddito da attività di lavoro autonomo esercitata non abitualmente ad attività commerciale esercitata non abitualmente⁴³⁹.

Da ultimo occorre esaminare il potere di far esibire che, per effetto d.l. 203/2005, è stato espunto il comma 3 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992.

La norma stabiliva: «È sempre data alle commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia».

L'ordine di esibizione costituiva il potere più utilizzato dalle Commissioni tributarie.

La *ratio* dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992 sarebbe stata rinvenibile nella volontà, da parte del

438 Cass. 11 giugno 93 n. 6552.

439 Cass. 22 febbraio 2002 n. 2531.

legislatore, di orientare il processo verso una maggiore dispositività⁴⁴⁰.

È stato rilevato che, spesso, le Commissioni «sanavano» le lacune probatorie dell'ufficio, ordinando l'esibizione, ad esempio, del processo verbale di constatazione. Non a caso, con la circ. 13 marzo 2006 n. 10/E (§ 7.2), l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'espunzione della norma in esame «deve indurre gli uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario siano debitamente documentati».

Nonostante ciò, alcuni interpreti, anche dopo il suddetto intervento legislativo, hanno continuato a sostenere la possibilità, per il giudice tributario, di ordinare alle parti l'esibizione di documenti, in quanto tale potere sarebbe comunque attribuito da altre norme.

Con la sentenza 19 marzo 2007 n. 109, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità dell'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992 «nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione».

La Consulta, nel respingere le censure di incostituzionalità, ha precisato che il legislatore «ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario espungendo da esso il potere officioso dal quale, soprattutto, pressoché unanimemente, la giurisprudenza e la dottrina desumevano, quanto all'istruzione, la sua natura di processo inquisitorio»; la suddetta abrogazione può essere ritenuta inopportuna, posto che, in virtù dell'ordine di esibizione, il giudice poteva mitigare la disparità processuale tra le parti; tuttavia, «tale valutazione di inopportunità non giustifica un dubbio di legittimità costituzionale,

440 Cass. 11 gennaio 2006 n. 366.

quanto piuttosto sollecita un'interpretazione dei poteri officiosi delle Commissioni che tenga conto della soppressione dell'art. 7, comma 3, d.lgs. 546/1992, e che muova dalla premessa che un'accentuazione della terzietà del giudice, quanto ai profili istruttori, non può, per definizione, dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale».

Con la circ. 13 marzo 2006 n. 10/E (§ 7.2), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'abrogazione dell'ordine di esibizione «va interpretata nel senso che il potere istruttorio di ordinare il deposito di documenti può essere esercitato dal giudice tributario soltanto a seguito della preventiva istanza di una delle parti processuali e non più, come in precedenza, d'iniziativa della stessa commissione».Sembra quindi che l'Agenzia delle entrate abbia, implicitamente, ammesso la possibilità di applicare l'art. 210 c.p.c.

L'art. 210 c.p.c. prevede che «negli stessi limiti entro cui può essere ordinata a norma dell'art. 118 l'ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo, il giudice istruttore, su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo».

La Corte costituzionale ha specificato che, anche a seguito dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, il carattere non esaustivo della disciplina sull'istruzione probatoria impone di ritenere che la produzione dei documenti, «oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 c.p.c. (e, quindi, anche nei confronti di terzi)»⁴⁴¹.

In forza di ciò, l'ordine di esibizione, ai sensi dell'art. 210 c.p.c.: può essere rivolto anche nei confronti di terzi; presuppone l'istanza di parte, quindi non può essere attivato d'ufficio; deve apparire

441 Corte cost. 19 marzo 2007 n. 109.

«indispensabile per conoscere i fatti della causa», stante il rinvio all'art. 118 c.p.c.

L'art. 210 c.p.c. prevede che l'ordine di esibizione può essere adottato nei limiti in cui può essere eseguita l'ispezione di persone e di cose *ex art. 118 c.p.c.*, la quale può essere disposta solo se indispensabile per conoscere i fatti della causa.

Con riferimento alla disciplina previgente, la Cassazione ha specificato che l'inottemperanza all'ordine di esibizione non comporta, di per sé, la soccombenza della parte inottemperante, ma costituisce elemento valutabile dal giudice ai sensi dell'art. 116 c.p.c.⁴⁴².

Occorre tenere in considerazione, inoltre, il disposto dell'art. 213 c.p.c., il quale stabilisce che «il giudice può richiedere d'ufficio alla pubblica amministrazione le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'amministrazione stessa, che è necessario acquisire al processo».

I giudici costituzionali rammentano che, sempre nel rispetto della dispositività del processo, il collegio ha il potere di chiedere alle Pubbliche amministrazioni (diverse da quella che è parte nel giudizio) informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 c.p.c.⁴⁴³.

Potere di richiesta dati *ex art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992* e abrogazione dell'ordine di esibizione

L'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992 contempla il cosiddetto «parallelismo dei poteri» tra giudice e uffici tributari.

Pertanto, si potrebbe sostenere che l'ordine di esibizione sia legittimato da tale norma, posto che gli uffici possono, in fase di verifica, chiedere l'esibizione di documenti.

⁴⁴² Cass. 17 gennaio 2002 n. 443.

⁴⁴³ Corte cost. 19 marzo 2007 n. 109.

La Consulta, con la sentenza 19 marzo 2007 n. 109, ha stabilito «che è impensabile una reviviscenza, sotto le spoglie di una applicazione estensiva del disposto dell'art. 7, comma 1, d.lgs. 546/1992, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione».

Si ritiene che l'abrogazione dell'ordine di esibizione non abbia implicitamente abolito il potere ordinatorio di cui all'art. 22 comma 5 d.lgs. 546/1992.

L'art. 22 comma 5 d.lgs. 546/1992 stabilisce che ove sorgano contestazioni il giudice tributario può ordinare il deposito degli originali dei documenti che devono essere depositati all'atto della costituzione in giudizio.

Infatti, esso non è una specificazione dell'ordine di esibizione *ex* art. 7 d.lgs. 546/1992, in quanto consiste in una modalità di verifica immediata della conformità delle copie degli atti agli originali.

3.5 La prova tecnica

Il comma 2 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992 sancisce che, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, il giudice può richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato⁴⁴⁴ o di altri enti pubblici compreso il corpo della Guardia di finanza ovvero disporre consulenza tecnica⁴⁴⁵.

444 Nella fase di accertamento, l'ufficio si può avvalere di perizie di parte che, nel settore immobiliare, vengono solitamente eseguite dall'Agenzia del territorio. La Corte di cassazione ha sancito che la stima dell'Agenzia del territorio costituisce una semplice perizia di parte che ha lo stesso valore di quella prodotta dal contribuente; ha valore di atto pubblico solo per ciò che concerne la sua provenienza, ma non per ciò che riguarda il contenuto (Cass. 13 aprile 2007 n. 8890 e Cass. 14 febbraio 2002 n. 2124). Dopo il d.l. 95/2012, l'Agenzia del territorio è stata incorporata dall'Agenzia delle entrate.

445 Sulla prova tecnica, v. Gasparini, Perizia, consulenza tecnica ed altri mezzi di ausilio tecnico-scientifico, in *Giur. sist. dir. proc. pen.* Chiavario-Marzaduri,

Tali facoltà devono quindi essere disposte solo qualora occorra acquisire «elementi conoscitivi di particolare complessità».

Il giudice può, mediante una scelta discrezionale, decidere se richiedere la relazione tecnica ad organi dell'amministrazione pubblica oppure se disporre la consulenza tecnica⁴⁴⁶.

Le relazioni tecniche sono strumentali a colmare mere carenze conoscitive, a differenza della consulenza tecnica, che appare più idonea ad un apporto di tipo valutativo.

Esse provengono da organi tecnici dello Stato (che è parte in causa), quindi il loro utilizzo deve essere particolarmente prudente⁴⁴⁷.

La consulenza tecnica non è, dal punto di vista processuale, un mezzo di prova bensì uno strumento di ausilio al patrimonio conoscitivo del giudice.

Anche la facoltà di disporre consulenza tecnica deve essere interpretata alla luce del «giusto processo»⁴⁴⁸ (art. 111 Cost.), che non

Torino, 1999, 131; Conte-Loforti, Gli accertamenti tecnici nel processo penale, Milano, 2006, passim.

446 Cass. 11 dicembre 2012 n. 22538.

447 Secondo C.t.p. Mantova 27 marzo 2008 n. 39, tra i soggetti legittimati alla redazione della relazione tecnica potrebbe rientrare l'Agenzia del territorio, ora Agenzia delle entrate. L'art. 7 d.lgs. 546/1992 prevede espressamente che la Guardia di finanza possa, su ordine del giudice, rilasciare relazioni tecniche scritte: è facile comprendere la situazione kafkiana in cui si può venire a trovare il contribuente, specie qualora lo stesso atto impositivo sia basato su rilievi della Guardia di finanza. Si evidenzia che l'art. 35 dell'abrogato d.p.r. 636/72 prevedeva che addirittura la fase istruttoria potesse essere delegata alla Guardia di finanza.

448 Sui riflessi dell'applicazione dell'art. 111 della Costituzione al processo tributario cfr. Gallo, Verso un "giusto processo" tributario, in *Rass. Trib.* n. 1/2003, pagg. 11 e seguenti; Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, pagg. 115 e seguenti; Russo, Il giusto processo tributario, in *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005, pagg. 191 e seguenti; Miceli, Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pagg. 763 e seguenti; Ferlazzo Natoli, Contenzioso tributario e finanza pubblica, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studi per il centotrentennale*, a cura di Paleologo, Milano, 2005.

consente al giudice «di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, con la conseguenza che tale potere può essere esercitato soltanto ove sussista una obiettiva situazione di incertezza, al fine d'integrare elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia»⁴⁴⁹.

Il giudice tributario può disporre consulenza tecnica attenendosi, per ciò che concerne l'aspetto procedurale, alle disposizioni codicistiche.

Di conseguenza il perito deve essere normalmente scelto tra le persone iscritte in albi speciali formati secondo le norme di attuazione del codice di procedura civile (art. 61 c.p.c.); il perito può astenersi o essere ricusato (art. 192 c.p.c.); il giudice, con l'ordinanza di nomina del consulente, può assegnare alle parti un termine entro il quale possono nominare un loro consulente tecnico (art. 201 c.p.c.).

Il procedimento relativo alla consulenza tecnica è stato riformato dalla l. 69/2009, che ha apportato modifiche agli artt. 191 e 195 c.p.c.

Le suddette innovazioni, come, tra l'altro, sostenuto dall'Agenzia delle entrate⁴⁵⁰, dovrebbero essere applicabili anche al processo tributario.

Tanto premesso, si evidenzia che, sulla base delle menzionate modifiche: la formulazione del quesito al perito avviene unitamente all'ordinanza di nomina, ove il giudice fissa altresì l'udienza nella quale il consulente deve comparire (art. 191 c.p.c.); il perito deve trasmettere alle parti la relazione da egli stesa entro il termine fissato dal giudice nell'udienza di cui al punto precedente (art. 195 c.p.c.);

449 Cass. 12 marzo 2008 n. 6549.

450 Circ. 31 marzo 2010 n. 17 § 3.2 e 3.3.

con ordinanza, il giudice fissa il termine entro il quale le parti devono trasmettere al consulente le loro osservazioni sulla relazione e il termine, anteriore all'udienza, «entro il quale il consulente deve depositare in cancelleria la relazione, le osservazioni delle parti e una sintetica valutazione delle stesse» (art. 195 c.p.c.).

Il valore dell'immobile derivante dalla stima del C.t.u. redatta nell'ambito di un'esecuzione immobiliare dinanzi al Tribunale è più attendibile rispetto alla valutazione eseguita dall'ente per finalità tributarie⁴⁵¹.

L'assunto si basa sul fatto che il valore riportato dalla C.t.u. «è stato trasfuso nel decreto di trasferimento che ha concluso l'iter processuale esecutivo».

Il giudice tributario è legittimato ad utilizzare, ai fini del proprio convincimento, una consulenza tecnica formatasi tra le stesse parti in un diverso giudizio inerente una diversa imposta⁴⁵².

Quanto esposto non soffre deroga nell'ipotesi in cui la causa sia pendente in appello, posto che il giudice di secondo grado è libero sia di rinnovare una perizia già disposta (eventualmente, come nel caso di specie, in un diverso procedimento) sia di ordinarne una per la prima volta.

La consulenza tecnica esperita nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie⁴⁵³ non dovrebbe destare peculiari interrogativi:

451 C.t.p. Asti 29 maggio 2007 n. 33.

452 Cass. 6 febbraio 2009 n. 2904.

453 Il C.p.g.t., con la ris. 20 luglio 2010 n. 8, ha messo in risalto l'esigenza di costituzione, presso ogni Commissione tributaria regionale, di albi professionali dei C.t.u. e dei commissari ad acta (cfr. cap. 61), riservando ad apposito regolamento l'individuazione dei soggetti idonei a rivestire l'incarico, nel rispetto della normativa del codice civile e del codice di procedura civile. In attesa dell'apposito regolamento, allo stato attuale non ancora emanato, il C.p.g.t. ha individuato, tra le altre, le seguenti linee guida: i consulenti tecnici dovranno essere nominati facendo riferimento ai professionisti iscritti nell'apposito albo presso il Circondario di Tribunale in

in astratto i giudici speciali possiedono quell'esperienza tecnica, decisiva per la soluzione delle controversie ad essi devolute, che si pone come alternativa naturale alla consulenza⁴⁵⁴.

Eppure, la prassi radicata presso la maggioranza delle Commissioni segna paradossalmente un indirizzo parallelo a quello osservabile nel processo civile, teso al crescente incremento nel numero delle consulenze e all'estensione dell'oggetto delle stesse.

Oltre alla sempre più diffusa consulenza sulla contabilità, si dà frequente ingresso a consulenze dirette alla ricognizione dei movimenti bancari, o all'interpretazione dei contratti, quando non anche all'interpretazione dello stesso diritto da applicare. Le risultanze di tali consulenze sono poi spesso richiamate pedissequamente nella parte motiva della sentenza, senza che sia dato scorgere alcun vaglio critico del giudice.

L'indecisione intorno ai confini della consulenza può derivare per vero dalla non lineare evoluzione normativa dell'istituto.

Se è vero che la consulenza tecnica è stata disciplinata in maniera omogenea per un secolo, dal 1877 al 1972, negli ultimi decenni la normativa non ha avuto una direzione univoca.

Con la riforma del 1971-1972, regolatrice del previgente

cui ha sede la Commissione tributaria provinciale o regionale; le deroghe a ciò dovranno essere motivate dal presidente del Collegio; occorrerà osservare la turnazione dei diversi consulenti tecnici; i presidenti di Commissione dovranno istituire un registro con l'indicazione dei nominativi dei C.t.u. nominati e dei relativi compensi.

- 454 Il livello minimo di professionalità richiesta ad un magistrato include necessariamente la preclusione di avvalersi dell'opera di un consulente tecnico per risolvere questioni di diritto, «ancorché complesse e concernenti settori specialistici delle discipline giuridiche» (Cass. S.u. 6 maggio 2008 n. 11037), all'interno di queste si ritiene debbano rientrare le conoscenze tecnico-contabili, stante la stretta connessione tra scienza ragioneristica e diritto tributario. Per questo motivo, il giudice tributario non dovrebbe essere legittimato a disporre consulenza tecnica relativamente all'esame di documenti contabili.

contenzioso, si è registrato infatti un arretramento, poiché in origine non era presente alcun richiamo alla figura dei periti o dei consulenti: l'art. 35 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 facoltizzava piuttosto le Commissioni alla richiesta di «relazioni» ad «organi tecnici dell'amministrazione dello Stato» quando occorresse «acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità». Per vero, sotto il profilo oggettivo la «tecnicità» del sapere dell'incaricato di relazione aveva qualche affinità con la qualità caratterizzante il consulente nel processo civile, ossia la «particolare competenza tecnica» evocata dall'art. 61 c.p.c..

Solo con l'art. 23 del d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 fu introdotto il comma 4 dell'art. 35 che consentiva alla parte, in presenza dei medesimi presupposti necessari per la relazione, di richiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio. La norma addossava le spese della consulenza alla parte richiedente: in un processo caratterizzato dall'assenza del principio di condanna alle spese della parte soccombente ciò costituiva un sicuro disincentivo all'utilizzo della consulenza.

L'esperibilità dell'istituto è stata infine espressamente sancita dall'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che condiziona la facoltà per le Commissioni di disporre consulenza tecnica (o richiedere relazioni ad organi tecnici dello Stato) alla necessità di «acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità». Le spese della consulenza seguono i principi generali: compensate in presenza di giusti motivi o ordinariamente addossate alla parte soccombente.

Nell'interpretazione del testo vigente non sorgono rilevanti dubbi per ciò che concerne i modi dell'assunzione nel processo

tributario: vuoi per la presenza di una solida tradizione propria, vuoi per il non difficile adattamento delle norme del codice di procedura civile. La consulenza è sicuramente facoltativa, esperibile oltre che su istanza di parte anche d'ufficio; al consulente sono applicabili l'obbligo di giuramento e le norme su astensione e riconsulenza; l'attività deve consentire il contraddittorio; le parti possono nominare un consulente ed intervenire alle operazioni (oltreché esserne informate), direttamente o per mezzo del proprio consulente.

Piuttosto, in letteratura appaiono opinioni discordanti intorno ai presupposti e all'oggetto della consulenza tecnica.

Intanto l'evocazione della «complessità» da parte dell'art. 7 citato viene letta generalmente in senso complementare rispetto alla «tecnicità» nominata nel codice di procedura civile: il carattere di giudice speciale delle Commissioni tributarie implicherebbe la conoscenza in capo ai giudici delle questioni «tecnico-tributarie». Spicca, nell'ambito del patrimonio conoscitivo, che dovrebbe caratterizzare il giudice tributario, la competenza in materia di contabilità: parte della dottrina ritiene comunque possibile per le Commissioni ricorrere alla consulenza ove i dati contabili da analizzare siano presenti in grande quantità.

La finalità della consulenza tecnica è generalmente individuata nella integrazione delle conoscenze del giudice. E più specificamente nell'estrinsecazione di quei saperi ritenuti «tecnici» o «specialistici» che si crede manchino al giudice e che pure risultino necessari per la decisione della controversia.

Si ritiene che la consulenza possa avere per oggetto tanto la valutazione dei fatti quanto l'individuazione degli stessi. L'attività del consulente non è quindi solo deduttiva, però può presentare anche un

contenuto di ricognizione (o di accertamento): anche se alcuni decenni or sono taluni limitavano l'oggetto della consulenza alla sola fase di valutazione, oggi la facoltizzazione di entrambe le attività si può considerare orientamento dominante.

Focalizzando l'attenzione sull'oggetto, emerge come la funzione integratrice della consulenza si fondi su di una scansione duale: è separata la scienza che ordinariamente il giudice deve possedere da quella che gli può essere aliena. Il momento fondamentale risulta quindi la fissazione della linea di demarcazione tra oggetti rientranti nella scienza ordinaria del giudice e oggetti suscettibili di consulenza tecnica.

È peraltro impossibile stilare a priori un elenco in positivo delle materie su cui può vertere la consulenza, perché le questioni su cui può insistere una controversia sono potenzialmente illimitate. Appare assai più ragionevole tracciare il disegno logico della consulenza per esclusione, indicando le materie che ne sono estranee, perché contenute nel patrimonio conoscitivo obbligatorio del giudice.

In questa direzione si può invocare il principio *iura novit curia*⁴⁵⁵ e quindi ritenere che la conoscenza del diritto rientri (debba rientrare)

455 Sul punto è utile richiamare E. Fazzalari, Istituzioni di diritto processuale, VIII Ed., Cedam, 1996, pag. 136. Per il processo tributario in particolare, P. Russo, Manuale di diritto tributario, Il processo tributario, Giuffrè, 2005, pag. 126; F. Pistolesi, Note sul giudizio di appello tributario, in Giur. Trib., 2007, pagg. 20 e seguenti; A. Colli Vignarelli, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, Cacucci, 2002, pag. 43 e A. Giovannini, Il ricorso e gli atti impugnabili, Aa.Vv., in Giur. Sist. Dir. trib., a cura di F. Tesauro, pag. 356, per il quale l'erronea od omessa indicazione degli elementi di diritto funzionali alla riconduzione dei fatti ad una o più norme non determina l'inammissibilità del ricorso proprio in applicazione del principio *iura novit curia*. Tale impostazione accolta in un primo momento dalla Corte Cass., n. 1615, del 1° marzo 1996, in Giur. Trib., 1996, pag. 919 e in banca dati "fisconline", è stata successivamente modificata (Corte Cass., Sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2531, in "il fisco" n. 43/2002, fascicolo n. 1, pag. 6908, con commento di P. Russo-G. Frasoni).

ordinariamente nelle cognizioni riservate al giudice. Tale impostazione ha profondo radicamento nel pensiero processualcivile: si sostiene che il giudice deve conoscere il diritto proprio, ossia le norme che governano i rapporti sui quali deve giudicare.

La *ratio* dell'esclusione è duplice: in primo luogo risponde alla funzione cui è preposto il giudice: nei sistemi contemporanei questi è per sua natura interprete e applicatore del diritto, per cui credere che possa necessitare di ausilio nella attività tipica (l'*interpretatio iuris*) significa privare la figura dello stesso presupposto logico della sua presenza; in secondo luogo preserva l'indipendenza del giudice, maggiormente trasparente nella fase decisoria.

Ecco quindi stagliarsi l'unico oggetto vietato alla consulenza: l'interpretazione del diritto proprio. Ne deriva che non è esclusa a priori la consulenza tecnica su un assetto normativo: è lezione comune quella secondo cui il giudice può legittimamente ricorrere all'istituto in questione per acquisire la nozione di quelle norme «che non è tenuto a conoscere in forza del suo ufficio». In particolare le regole di diritto che il giudice può ignorare sono individuate nella consuetudine e nel diritto straniero.

Questo condivisibile approccio trova nuove forme se riferito ai giudici speciali e in particolare al giudice tributario.

La lettura dell'art. 102 Cost. lascia comprendere come esistenza ed estensione dei giudici diversi dal giudice ordinario trovino il fondamento ultimo nella specialità della materia.

Nella Carta costituzionale è possibile leggere una successione ternaria: il giudice speciale implica l'esistenza di una materia speciale e quest'ultima richiede saperi specialistici. La stessa previsione dell'integrazione delle sezioni specializzate mediante la

partecipazione di cittadini estranei alla magistratura, sottintende la presenza nei membri laici di talune conoscenze che il giudice ordinario direbbe tecniche.

Al medesimo punto di approdo si giunge considerando che, nella ricerca dei saperi normalmente estranei al giudice ordinario, l'istituzione del giudice speciale (o la specializzazione del giudice ordinario) è soluzione alternativa rispetto all'utilizzo diffuso della consulenza tecnica.

Ne deriva che la scienza speciale per il giudice ordinario diviene «sapere proprio» per il giudice speciale, la stessa giustificazione della sua istituzione. Il che obbliga a ricercare per ogni giudice speciale i confini del sapere proprio e quindi della consulenza tecnica, indagine che offre risultati parzialmente difformi rispetto a quelli concernenti il giudice ordinario.

Il diritto proprio che deve conoscere il giudice dipende in primo luogo dalla specifica funzione giudiziale. Esiste un profilo di indagine oggettivo che attiene l'individuazione degli elementi che rendono la materia difficilmente conoscibile utilizzando gli strumenti cognitivi in possesso del giudice ordinario⁴⁵⁶.

Volendo invece ritrovare una specificità della materia, bisogna

456 Considerando in questa prospettiva il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, di primo acchito si potrebbe pensare di valorizzare la peculiarità del procedimento di accertamento e di riscossione: questi tratti presentano una buona omogeneità interna e un'autonomia di funzioni rispetto ad altri istituti – soprattutto civilistici – apparentemente simili. Eppure non sembra che questo approccio sia fondato: sebbene sia difficile negare che l'attuazione del rapporto tributario trovi più facili razionalizzazioni a partire dal proprio interno (e dalla considerazione del basilare potere di imposizione), non si può dire che l'*habitus mentis* necessario alla comprensione di questa parte della materia sia acquisibile solo mediante una specifica formazione ed esperienza. La risoluzione delle questioni procedurali involge saperi che il giudice ordinario, per sua formazione, può apprendere o sviluppare, in quanto il fondamento degli stessi appartiene al patrimonio comune del giurista.

muovere lo sguardo verso le questioni che in prima battuta diremmo «di estimazione» (anche presuntiva). Queste costituiscono spesso una parte importante della controversia tributaria e necessitano, per vero, di percorsi formativi solitamente estranei al magistrato: nella fase di estimazione divengono centrali le conoscenze finanziarie e contabili, la capacità di attribuire un valore di mercato a beni e servizi, la cognizione circa i modi di produzione e di fornitura.

Va poi messa in luce la centralità della valutazione quantitativa nel reddito di impresa, in cui il *quantum* è dipendente dalle risultanze delle scritture contabili, come risulta chiaramente dal testo dell'art. 83 t.u.i.r. che impone di apportare all'utile o alla perdita del conto economico le variazioni previste dalla legislazione fiscale.

È quindi evidente che per determinare il reddito di impresa è necessaria la conoscenza della contabilità. Se a ciò poi si aggiunge che le controversie in materia di reddito di impresa costituiscono la magna pars del contenzioso tributario, ne deriva che il giudice tributario ha (deve avere) una naturale competenza contabile, necessaria per poter decidere con cognizione di causa dei rapporti che gli sono portati a conoscenza.

Da quanto ora rilevato discende che, ordinariamente, una consulenza di tipo contabile o tuttavia tesa a ottenere la valorizzazione di un bene o di un cespite è da ritenersi vertente sul diritto proprio del giudice tributario, con le conseguenze che si vedranno. Si noti poi che dinanzi al giudice tributario non esiste la possibilità di ravvisare la «complessità» della contabilità, legittimante l'intervento del consulente: trattandosi di diritto proprio, la complessità dell'interpretazione contabile va trattata proprio come la complessità dell'interpretazione giuridica, rimanendo ricompresa nello sforzo

ermeneutico devoluto esclusivamente al giudice.

Lungo questo percorso concettuale, presenta qualche peculiarità la fattispecie prospettata in dottrina e concernente la «consulenza» diretta all'esame di una contabilità vasta. In tale occasione non sussistono i requisiti per l'identificazione di una vera consulenza, in quanto non vi è l'ingresso nel processo di scienze estranee alla formazione del giudice: l'attività è piuttosto tesa all'economia dei tempi processuali.

Ci si trova dinanzi ad una attività istruttoria atipica che, rivestita della forma della consulenza, non ne condivide né la *ratio* né la natura: un metodo di integrazione di cognizioni estranee al giudice è tramutato in un vero mezzo di prova.

La consulenza atipica ha una legittimità assai dubbia. Non per il carattere formale di atipicità, quanto piuttosto perché tramite questa impropria delegazione di prova si lede il principio di diritto processuale comune secondo cui il giudice, salve deroghe esplicite, dirige ed effettua direttamente l'istruzione probatoria.

Non è dato scorgere traccia di tali deroghe né nel d.lgs. n. 546/1992, né nel codice di procedura civile: l'economia dei tempi processuali non è idonea a scardinare un principio fondante il processo.

Se non si volesse condividere questo profilo di illegittimità, andrebbe tuttavia rimarcata la necessità di un penetrante vaglio critico risultante dalla motivazione della decisione che recepisce la consulenza atipica: dovrebbero quindi ritenersi viziate (per difetto di motivazione) le decisioni che rinviassero con semplice adesione all'attività di questo particolare «consulente».

Si è visto sino a qui come il divieto di consulenza su determinati

oggetti dipenda dalla funzione della specifica giurisdizione. La considerazione della consulenza atipica ha già dimostrato che la consulenza tecnica sconta anche limiti oggettuali che discendono da vincoli interni del procedimento di accertamento tributario e del processo.

A prescindere dall'annosa questione intorno alla natura della consulenza (mezzo di prova o semplice metodo di integrazione delle conoscenze del giudice), è evidente come per mezzo della consulenza non si possano sovvertire i principi dell'istruzione probatoria del processo tributario.

Così non è possibile operare, tramite la consulenza, una supplenza nella funzione di accertamento demandata agli uffici finanziari o nella delimitazione della controversia per opera delle parti, o ancora nell'assolvimento dell'onere probatorio.

Si è tentato di dimostrare sopra come il consulente non possa divenire il mandatario per le prove del giudice. Tale preclusione sussiste – ad avviso di chi scrive – anche nel caso di assunzione di dichiarazioni di terzi. La giurisprudenza costituzionale supporta tale linea di lettura: le dichiarazioni di terzi possono essere introdotte nel processo tributario (con le limitazioni e con l'efficacia ormai note), però ove debbano essere raccolte lungo il processo il giudice dovrà provvedere adoperando direttamente lo strumento della richiesta di informazioni e chiarimenti previsto dall'art. 7 d.lgs. 546/1992⁴⁵⁷.

457 Da quanto esposto risulta che il corretto ambito esplicativo della consulenza nel processo tributario è piuttosto angusto. Peraltro, come rilevato, qualunque osservatore può notare una ipertrofia funzionale del consulente che si sostituisce al giudice nell'amministrazione della giustizia tributaria. Le ragioni di questo fenomeno si possono forse ritrovare in una caratteristica strutturale del processo tributario, ossia nel modo di formazione del giudice stesso. Per una corretta ricostruzione della consulenza non è infatti sufficiente mettere in rilievo il *proprium* oggettivo del giudice speciale: occorre verificare come la legislazione garantisca, sotto il profilo soggettivo,

Si possono individuare ma alcuni rimedi processuali concessi *de iure condito* per riportare il processo nell'alveo ordinario, distinguendo tre fattispecie tipiche di consulenza «debordante».

La prima ipotesi è quella della consulenza che, benché vertente su oggetto genericamente lecito, non incluso nella scienza propria del giudice, risulti nello specifico non necessaria in quanto non utile alla decisione della controversia, carente di consequenzialità logica o di attinenza alle norme coinvolte⁴⁵⁸.

La seconda tipologia di consulenza viziata consiste nel travalicamento del mandato per opera del perito: la consulenza ha oggetto più ampio di quello demandato dal giudice, pur rimanendo in un ambito conoscitivo non vietato⁴⁵⁹.

l'idoneità cognitiva dei giudici rispetto alla funzione. Proprio questo punto dimostra una certa debolezza: intanto perché nella transizione tra le precedenti Commissioni e le attuali si è privilegiata la continuità nella composizione dei collegi giudicanti, perpetuando la presenza di soggetti la cui preparazione non è in alcun modo verificabile, e poi perché l'attuale testo normativo prospetta l'immissione di giudici che non necessariamente hanno sviluppato attitudine alla conoscenza del diritto proprio. Ecco svelato il movente verso l'estensione dei poteri del consulente: le Commissioni, percependo la propria eccentricità rispetto alle cognizioni necessarie alla risoluzione di talune fattispecie, sono spinte all'ampliamento delle indagini del consulente. Si noti peraltro che la potenziale inadeguatezza nella composizione delle Commissioni non costituisce una giustificazione dell'ampliamento oggettuale della consulenza, quanto piuttosto l'indice di una frizione tra la necessità costituzionalmente garantita di un giudice idoneo e la carenza attuale della normativa.

458 Se il giudice ordina una consulenza non opportuna che poi non incide sull'*iter* motivazionale della decisione, *nulla quaestio*: l'unico lascito di una siffatta consulenza risulta l'aggravio dei tempi e dei costi del processo, senza rimedi azionabili per opera delle parti. Se invece la consulenza non necessaria viene richiamata nella sentenza, deviandola dal corretto *iter* argomentativo, la decisione sarà ordinariamente impugnabile per vizio logico.

459 L'opinione dominante in dottrina e giurisprudenza è che tale consulenza sia utilizzabile dal giudice per trarne elementi di giudizio, a meno che le parti non abbiano lamentato la nullità della stessa *ex art. 157 c.p.c.* La soluzione sembra condivisibile a patto che l'ampliamento di indagine del consulente non comporti il sovvertimento di fondamentali principi procedurali e processuali: in questo ultimo caso la consulenza dovrebbe infatti risultare inutilizzabile.

La terza e più interessante ipotesi «deviante» concerne la consulenza con oggetto vietato in quanto rientrante nel diritto proprio del giudice⁴⁶⁰.

La giurisprudenza distingue l'ipotesi in cui il giudice faccia proprio il ragionamento giuridico del c.t.u. senza adattamento alcuno, dall'ipotesi in cui il giudice condivida la soluzione giuridica prospettata dal consulente fondandola ma su una «autonoma motivazione basata sulla valutazione degli elementi di prova legittimamente acquisiti al processo» e dando «sufficiente ragione del proprio convincimento, tenendo conto delle contrarie deduzioni delle parti se tradotte in rilievi ed osservazioni specifiche e concrete». Nel primo caso la decisione sarebbe viziata (anche se in concreto non si indicano natura e specie del *vulnus*), mentre nel secondo sarebbe da considerarsi normotipa.

Questo orientamento non dimostra peraltro particolare pregio. Supponendo l'esaustività della consulenza «giuridica» cui il giudice aderisce, non vi è modo di distinguere seriamente tra motivazione *per relationem* e motivazione autonoma. Infatti l'attenzione agli elementi di prova acquisiti nel processo è utile a ottenere la specificità del processo e non incide sul punto in questione, poiché: è tuttavia obbligatoria indipendentemente dalla presenza della c.t.u.; condiziona la stessa consulenza, in quanto il quesito dipende dai fatti controversi. Neppure appare utile la richiesta dell'estrinsecazione dell'autonomo convincimento e delle ragioni che portano a disattendere i rilievi delle parti: dinanzi alla consulenza giuridica precisa, il giudice non potrà far altro che chiosare o parafrasare; quanto poi ai rilievi delle parti, si può

460 Il vizio si dimostra di particolare gravità perché, come visto sopra, in tale occasione il giudice dimette le proprie necessarie vesti istituzionali per demandare al consulente la risoluzione giuridica della controversia.

ben vedere che l'affermazione estesa di una tesi comporta anche l'evidenziazione dei motivi che rendono inaccettabili le diverse ricostruzioni.

Una volta che si legittimi l'utilizzabilità della consulenza vertente sul diritto proprio del giudice, si deve ammettere, senza timori, che l'impianto di stretto diritto della sentenza dipenda dal pensiero del consulente e non da quello del giudice. Con il rischio di legittimare una sorta di arbitrato anomalo, mascherato da processo ordinario⁴⁶¹.

I caratteri oggettivi che giustificano la presenza del giudice speciale obbligano al contempo l'interprete alla corretta individuazione del diritto proprio e alla riduzione delle consulenze «invasive». Ciò è imposto dal rispetto dei principi costituzionali sottesi all'art. 102 Cost.: i rimedi impugnatori non sono allora semplici garanzie di equilibrio processuale, quanto piuttosto strumenti di mantenimento della coerenza sistemica.

3.6 Le dichiarazioni

L'art. 7 comma 4 d.lgs. 546/1992 prevede che nel processo

461 Il che, come già rilevato, appare inaccettabile. Dinanzi ad una simile distorsione del principio di indipendenza del giudice, l'atto processuale che recepisce la consulenza non può essere considerato perfetto. Conseguentemente appare appellabile o ricorribile per Cassazione la decisione richiamante una perizia vietata, in quanto ometterebbe la motivazione circa un punto decisivo della controversia: non verrebbe in rilievo il merito delle osservazioni giuridiche mutate dalla consulenza, però si sanzionerebbe in sé la dipendenza della sentenza dalla c.t.u. Il che è speculare rispetto all'ipotesi in cui il giudice trascuri le risultanze della consulenza su un punto decisivo della controversia, perché nella fattispecie in considerazione sussiste l'obbligo per il giudice di prescindere totalmente dalla consulenza. Considerata la gravità del vizio e la sua attinenza diretta alla sentenza, sembra di poter ritenere insussistente l'obbligo delle parti di rilevare immediatamente l'invalidità della c.t.u., essendo sufficiente l'impugnazione successiva della decisione.

tributario sono vietati la prova testimoniale e il giuramento⁴⁶².

L'inammissibilità della prova testimoniale, dell'interrogatorio formale e del giuramento, già prevista dall'art. 35, comma 5, d.p.r. n. 636/ 1972, il quale disponeva che nel procedimento davanti alle Commissioni tributarie non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale, è giustificato dalla natura ontologica del processo tributario, che è un processo di impugnativa di un atto della Pubblica amministrazione⁴⁶³.

Sul punto è ripetutamente intervenuta la Corte costituzionale a dar man forte alla sopravvivenza del tessuto normativo tributario. Infatti, la Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18 ha ritenuto infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, d.lgs. 546/1992, nella parte in cui non consente l'assunzione di prove testimoniali nel processo tributario, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost. Lo stesso principio era già stato affermato dalla Corte cost., 18 luglio 1989, n. 416 e dalla Corte cost., 23 aprile 1998, n. 141: il

462 Per tutti Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 373. Nel diritto processuale comune si è osservato (Giuliani, *Il concetto di prova. Contributo alla logica giuridica*, Giuffrè, Milano, 1971, pagg. 245 e seguenti) che «contro la instabilità, la insicurezza, i pericoli della prova testimoniale si mette in evidenza la superiorità della prova documentale» (prova principe nel processo tributario), che «sembra assicurare la oggettività e la permanenza della rappresentazione»; Calderone, *Il processo tributario al bivio tra consolidamento strutturale ed ulteriore riformismo*, in *il fisco* n. 36/2001, pagg. 11743 e seguenti. Altre giustificazioni sono state ravvisate nel carattere essenzialmente scritto e documentale del processo tributario: Santamaria, *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996, pag. 368; Socci, in Socci-Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, pagg. 198 e seguenti; Finocchiaro A.-Finocchiaro M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pag. 124; Glendi, *I poteri*, cit., pag. 947; Salvaneschi, *Sub art. 35*, cit., pag. 774.

463 Anche l'art. 7, comma 1, lett. c), della legge 21 luglio 2000, n. 205, nel novellare l'art. 35 d.lgs. 80/1988, pur ammettendo la prova per testi, in tema di diritti e di risarcimento del danno, devoluti alla nuova giurisdizione esclusiva assegnata al giudice amministrativo, è fermo nel negare nei confronti della Pubblica amministrazione «l'interrogatorio formale e il giuramento».

processo tributario è conformato dal legislatore, sotto l'aspetto probatorio e difensivo, come processo scritto e documentale, mentre resta esclusa l'ammissibilità della prova testimoniale e del giuramento.

I giudici di legittimità sono concordi sull'inammissibilità di prova per testi e giuramento, sostenendo che «la Commissione tributaria può sostituire la propria valutazione a quella operata dall'ufficio del registro nell'avviso di accertamento di maggior valore, e ritenere congruo un diverso valore, determinato mediante la parziale utilizzazione, da un lato dell'accertamento dell'Ufficio, che può essere liberamente valutato, non essendo assistito da presunzione di legittimità, e dall'altro di una perizia di parte, prodotta dal contribuente per contestare la pretesa dell'amministrazione finanziaria, anch'essa liberamente apprezzabile dal giudice di merito; infatti, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che assegna alle Commissioni tributarie ampi poteri istruttori, con la sola esclusione, fra le prove ammissibili, del giuramento e dell'assunzione di testimoni, i giudici tributari di merito possono acquisire *aliunde*, prescindendo dagli accertamenti dell'ufficio, gli elementi di decisione, di cui compiono una valutazione autonoma rispetto all'assunto dell'Ufficio».

Quanto alla confessione, l'inammissibilità dell'interrogatorio formale preclude il ricorso alla confessione giudiziale⁴⁶⁴.

464 Comunque, non mancano decisioni che tendono a dar rilievo alla confessione stragiudiziale resa dal legale rappresentante della società in sede penale o davanti agli organi della Pubblica amministrazione. Secondo Cass., Sez. I, 22 febbraio 1999, n. 1481 «le dichiarazioni del legale rappresentante di una società alla Guardia di finanza, debitamente verbalizzate nel corso di un accesso, non costituiscono semplici presunzioni, però possono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale e costituire prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile accertato nei confronti della società»; per Cass., Sez. I, 23 luglio 1999, n. 7964 «l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa in sede penale dal rappresentante legale della società ricorrente, non viola il divieto di prova

Le ragioni del divieto, contenuto nell'art. 7 già richiamato, sono state individuate sia nella natura essenzialmente documentale del processo tributario, che nell'esigenza di celerità dello stesso sia, e soprattutto, nella generale inattendibilità dei possibili testimoni che, in quanto essi stessi contribuenti, potrebbero essere influenzati nelle loro dichiarazioni da una sorta di favore nei confronti della parte privata piuttosto che dell'amministrazione (dimenticando che, ammettendo la prova testimoniale in sé, questa potrebbe essere utilizzata anche dalla amministrazione).

Sono innumerevoli le critiche della dottrina, ed anche numerose le eccezioni di costituzionalità sollevate, fino ad oggi tutte dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte costituzionale, facendo ricorso a varie argomentazioni e soprattutto al criterio della ragionevolezza⁴⁶⁵.

testimoniale nel processo tributario, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la società rappresentata, esclude che il rappresentante possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società». Secondo C.t.c., Sez. IX, dec. 27 ottobre 1987, n. 7929, non sono equiparabili alla prova testimoniale le informazioni raccolte dalla Guardia di finanza, ancorché derivate da dichiarazioni rese da terzi senza la forma di una vera e propria dichiarazione testimoniale, né sono in contrasto con i poteri attribuiti agli Uffici IVA dall'art. 51 del d.p.r. n. 633/1972 in materia di controllo delle dichiarazioni presentate dal contribuente e sono suscettibili di verifica nel procedimento dinanzi la Commissione tributaria di secondo grado, non configurando l'ipotesi di prove testimoniali espressamente escluse nel contenzioso tributario dall'art. 35, comma 5, d.p.r. n. 636/1972. Infine, Cass., Sez. I, 28 marzo 1997, n. 2808 ha messo in guardia sui limiti del ricorso al fatto notorio, nei casi d'impossibilità di ricorrere alla prova per testi. Afferma, infatti, che il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove ed al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso e, cioè, come fatto acquisito alle conoscenze della collettività, con grado di certezza tale da apparire incontestabile; pertanto, tra le nozioni di comune esperienza, non possono farsi rientrare le acquisizioni specifiche di natura tecnica e gli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, come la determinazione del valore corrente degli immobili, trattandosi di valore variabile nel tempo e nello spazio, anche nell'ambito dello stesso territorio, in relazione alle caratteristiche del bene stesso.

465 Per citarne alcune: Corte cost. ord. 10/12/1987 n. 506, Corte cost. ord. 8/7/1992 n. 328, ord. n. 237/2000, sent. n. 18/2000.

La Corte costituzionale ha sempre rigettato tutte le istanze, ritenendo infondate le eccezioni sollevate, sottolineando la discrezionalità del legislatore nella scelta delle regole processuali in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli processi.

Estremamente interessante sul punto la sentenza della Corte costituzionale del 21 gennaio 2000 n. 18 che oltre al tema del divieto di testimonianza affronta anche quello correlato dell'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario.

In sintesi, i Giudici costituzionali hanno ritenuto infondata la questione della legittimità costituzionale del divieto posto dall'articolo 7 poiché lo stesso trova, nella specie, una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella «spiccata specificità» del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, dall'altro nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale.

Numerose critiche al divieto posto dall'articolo 7 sono emerse dopo la riforma costituzionale del 1999 (Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2) che ha novellato l'articolo 111 della Carta Costituzionale, poiché si ritiene indispensabile applicare i principi del giusto processo anche al processo tributario, che dovrebbe essere celebrato offrendo la massima garanzia di difesa e nel pieno contraddittorio delle parti, non diversamente dal processo civile o penale. Ripetuto è il concetto che, per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe cadere il divieto delle prove per testi, per violazione degli articoli 24 e 111 Cost., o tuttavia per irragionevolezza; riesce infatti difficile comprendere la *ratio* per cui,

nell'accertamento di un fatto indicato in un processo verbale, il giudice penale possa ascoltare il verbalizzante, ed invece, il giudice tributario, chiamato ad accertare il medesimo fatto, debba limitarsi al solo esame dei documenti⁴⁶⁶.

Nonostante i limiti ed i rischi della prova testimoniale, in particolare quelli sull'attendibilità dei testimoni e sulla libertà del giudice nel valutarne le dichiarazioni, è innegabile come la sua introduzione nel processo tributario potrebbe essere salutata come un «apporto di civiltà giuridica».

L'eliminazione del divieto presupporrebbe, ovviamente, una riforma della attuali regole processuali, eventualmente con l'introduzione di una fase istruttoria monocratica; il collegio potrebbe, durante l'udienza, ammettere la prova, formulare i capitoli da sottoporre al testimone e delegare un giudice all'istruttoria, esaurita la quale il processo potrebbe riprendere nella sua fase collegiale.

Spunti di riflessione si traggono anche dall'orientamento della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con la decisione 23 novembre 2006, n. 73053 sul caso Jussilia contro Finlandia.

Con il caso Jussilia la Corte ha sancito l'applicabilità del principio del giusto processo anche a quello tributario se, oltre al recupero dell'imposta, il contenzioso verte sull'irrogazione di sanzioni che vanno oltre la finalità di recupero. Secondo la massima della sentenza, infatti, «l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio

466 Sulla differenza tra la dichiarazione scritta di terzo e il suo esame testimoniale diretto, v. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pagg. 17 e seguenti, specialmente pagg. 35 e seguenti.

del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile».

Fondamentale indicazione viene fornita dalla Corte con la sentenza Jussilia: in conformità con le regole del giusto processo, l'ammissione delle prove testimoniali nell'ambito del processo tributario è doverosa quando si configura come indispensabile per il corretto esercizio del diritto di difesa.

La presa di posizione della Corte di Strasburgo dovrebbe fungere da «faro» anche per i giudici italiani: la testimonianza, se da un lato potrebbe essere scarsamente rilevante per tutta una serie di controversie, dall'altro potrebbe rilevarsi indispensabile, e come tale dovrebbe essere ammessa, per le controversie tributarie.

A titolo esemplificativo, si pensi, per la prima ipotesi, alle controversie in tema di tributi locali ed ICI, ove la documentazione catastale od altre prove documentali – atti cessione, residenza ecc. – possono sicuramente ritenersi esaustive, però diversamente, per tutti i casi di ricostruzione sintetica del reddito, per le cause di giustificazione di scostamento da studi di settore ed altre problematiche legate all'accertamento del reddito in capo alle persone fisiche, la testimonianza potrebbe rivelarsi l'unico possibile strumento di difesa per il contribuente. Ed allora, in tutti questi casi, proprio nel rispetto dell'articolo 111 Cost. e sulla scorta del sentiero tracciato dalla Corte Europea, anche avanti al giudice tributario dovrebbe essere ammessa la prova testimoniale. In altri termini, la sentenza Jussilia seppure non offre una risposta definitiva nel senso dell'incompatibilità del divieto di testimonianza, comunque, se correttamente interpretata, non può non offrire nuovi spunti di riflessione per una diversa lettura

dell'articolo 7 del D.lgs. 546 da parte dei Giudici nazionali. In tal senso, con la sentenza 18 maggio 2006, n. 21233 i giudici della Cassazione hanno applicato principio paragonabile a quello espresso dalla Corte di Strasburgo, ammettendo la prova testimoniale nel caso di furto della documentazione. Il contribuente, si legge nella massima, impossibilitato ad esibire, a seguito di furto subito, i documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione non è esonerato dall'onere di provare la sussistenza dei crediti esposti in dichiarazione, però è – in forza del dettato dell'articolo 2724 n. 3 c.c. – autorizzato alla deduzione di prova testimoniale.

Le considerazioni sopra esposte possono estendersi anche alle dichiarazioni di terzi⁴⁶⁷.

In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prove testimoniali, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative: hanno, pertanto, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate dal giudice⁴⁶⁸.

467 Per la tesi che limita l'esclusione della prova testimoniale disposta dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 (e, prima, dall'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972) alla sola prova per testi così come prevista dalla normativa del codice di rito, Glendi, I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1985, I, pagg. 948 e seguenti; Id., L'istruttoria nel nuovo processo tributario, in Dir. prat. trib., 1996, pag. 1127; Id., Processo tributario, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, XXIV, pag. 10; Cerreta-G. Gallo, La dichiarazione resa in sede di verifica. Valenza probatoria in sede contenziosa, in Riv. Guardia fin., 1997, pagg. 1210 e seguenti e 1225; S. Gallo, Sulle dichiarazioni acquisite in verifica dalla Guardia di Finanza, ivi, 2001, pag. 394; Carcia, La prova testimoniale, in il fisco n. 34/2000, pag. 10570; Salvaneschi, Sub art. 35, in Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, a cura di Glendi, Milano, 1990, pag. 775; Aiudi, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale, in Boll. trib., 1993, pagg. 1350 e 1352 e seguenti; Comoglio, Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione del giudice tributario, in Dir. prat. trib., 2000, I, pag. 966.

468 Cassazione civile Sentenza, Sez. trib., 19/06/2007, n. 14228.

Le dichiarazioni rese da terzi ed acquisite nel verbale di accertamento tributario non hanno il valore di testimonianza, però costituiscono pur sempre elementi indiziari utilizzabili da parte del giudice⁴⁶⁹.

In altre parole, le dichiarazioni testimoniali, se non possono costituire prova nel processo tributario, in virtù della esplicita previsione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992, hanno comunque una funzione di conferma esterna rispetto a un quadro probatorio di per sé già sufficiente⁴⁷⁰.

Tali dichiarazioni, rese davanti ad organi verificatori e contenute in processi verbali che hanno natura di atti pubblici, fanno fede fino a querela di falso, *ex art. 2700 c.c.*, dell'identificazione del soggetto

469 È questa la conclusione cui è giunta la Corte di cassazione con la sentenza n. 16032 del 21 aprile 2005, depositata il 29 luglio 2005, con la quale è stato ribadito il principio secondo cui le dichiarazioni di terzi raccolte ed inserite nel processo verbale di constatazione hanno natura di mere informazioni, acquisite nel corso di indagini amministrative, ed utilizzabili quando non siano state specificatamente smentite dalla parte ed abbiano trovato riscontro in altre risultanze. Con tale sentenza la Cassazione ha recepito l'orientamento espresso dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000, laddove si afferma che le dichiarazioni rilasciate da terzi (al di fuori dell'istituto della testimonianza) «possono concorrere a formare il convincimento del giudice, però non sono idonee a costituire da sole il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di parità delle armi».

470 Per tutti Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 172, per il quale la tesi che esclude «qualsiasi valore probatorio alle dichiarazioni di cui trattasi [appare] insostenibile. Sarebbe, infatti, veramente assurdo che la legge, nel mentre consente all'ente impositore, nell'espletamento dell'istruttoria amministrativa, di avvalersi delle dichiarazioni in esame ponendole a fondamento dei propri atti di accertamento del tributo, imponga poi di negare qualsivoglia valore probatorio alle medesime in seno al processo instaurato dal contribuente; e sarebbe ancor più assurdo sposare identica tesi con riguardo alle dichiarazioni di terzi che ci riguardano più da vicino, ossia quelle che il giudice tributario è a sua volta legittimato ad acquisire anche di ufficio in forza dell'... art. 7, comma 1 [del d.lgs. n. 546/1992]».

dichiarante e dell'autenticità delle dichiarazioni rilasciate e non anche della veridicità del contenuto delle stesse, dato che quasi sempre tali dichiarazioni si riferiscono a fatti ormai passati che non si consumano alla presenza dei verificatori.

Quindi, utilizzare dichiarazioni di terzi in sede di verbale di constatazione non vuol dire che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte nella fase procedimentale⁴⁷¹.

In tale logica è «normale», quindi, che siffatti mezzi di prova siano diventati per il contribuente il principale strumento di prova «contraria» su cui intervenire per far valere le proprie ragioni difensive.

Si tratta evidentemente di una «difesa passiva», che può diventare tanto più inutile quanto più l'ufficio abbia assolto l'onere probatorio con valide argomentazioni giuridiche e sulla base di elementi di fatto gravi, precisi e concordanti.

È da evidenziare, infatti, come il soggetto ispezionato che indica contraddizioni o debolezze dell'accertamento non si assume l'onere della prova contraria in senso sostanziale, però illustra le ragioni per cui le argomentazioni dell'ufficio non sono in grado di assolvere l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria.

La necessità di garantire la condizione di parità tra le parti del processo si manifesta in maniera ancor più evidente quando al diniego delle istanze della parte privata si aggiunge, per contro, la possibilità

471 Non bisogna infatti dimenticare che tale tipo di dichiarazione ha rappresentato, a volte, lo strumento attraverso cui l'organo di controllo ha cercato di attribuire valenza al proprio accertamento, soprattutto quando non era in grado di determinare la materia imponibile sulla base della documentazione contabile, ovvero attraverso il ricorso a prove «dirette», rare e di difficile reperimento in un ordinamento tributario come quello italiano, fondato quasi esclusivamente su ragionamenti presuntivi.

per l'ente impositore di veicolare, seppur surrettiziamente, all'interno del processo dichiarazioni orali raccolte nella fase dell'istruttoria amministrativa⁴⁷².

Tramite i suddetti poteri di indagine, dunque, si acquisiscono elementi documentali però anche elementi fondati sulla narrazione di fatti a cura di una persona fisica.

Importante è distinguere le differenze principali tra queste dichiarazioni e le testimonianze. La testimonianza è la narrazione che fa una persona di fatti a lei noti per darne conoscenza ad altri, con la funzione di rappresentare un fatto passato e renderlo presente alla mente di chi ascolta; la legge che regola il processo considera testimonianza solo l'affermazione orale fatta da un terzo, e cioè da una persona estranea al giudizio, chiamata ad esporre al giudice ciò che conosce in relazione a fatti che possono essere rilevanti ai fini della decisione. Mentre le dichiarazioni di terzo sono rese ad un soggetto che non è *super partes* come il giudice che interroga il testimone, però è un soggetto diverso, ad esempio un funzionario dell'ufficio che opera nell'ambito della potestà istruttoria, od un militare della Guardia di finanza nell'ambito dei poteri di ispezioni e verifiche. Manca ogni ritualità relativa al momento dell'assunzione della dichiarazione ed essendo tuttavia il soggetto verbalizzante «parziale» rispetto alla questione, alcuni dubbi possono legittimamente sorgere in ordine alla modalità di presentazione delle domande al soggetto chiamato a

472 Anche questo aspetto riveste una particolarità «tutta ed unica» del processo tributario, vista la prassi ormai consolidata degli uffici di porre alla base dei propri accertamenti le risultanze di atti, quali ad esempio i verbali della Guardia di finanza, che contengono dichiarazioni rese da soggetti diversi dalla parte cui l'accertamento è rivolto; dette dichiarazioni sono legittimamente raccolte nell'ambito dell'attività di prima istruttoria ove i poteri di indagine si sviluppano con la raccolta di dati e notizie e di richieste di informazioni e chiarimenti.

riferire ed ai possibili, seppur involontari, stralci nella trasfusione della dichiarazione nella forma scritta.

Alla luce dei precedenti ragionamenti che individuano gli elementi comuni e le differenze tra testimonianza e dichiarazione di terzo, occorre chiedersi se il divieto di cui all'articolo 7 riguarda solo le testimonianze in senso stretto o riguarda anche le dichiarazioni di terzo; se invece tali dichiarazioni possono trovare spazio nel processo e quale sia il valore probatorio attribuibile; se la facoltà di introdurre dichiarazioni raccolte al di fuori del processo sia prevista anche per il contribuente, o, tuttavia, quali strumenti difensivi possa utilizzare il contribuente per contrastare il contenuto delle dichiarazioni introdotte dall'Ufficio.

Relativamente al primo quesito, la giurisprudenza di merito meno recente è controversa perché ci sono sentenze in cui i giudici hanno inteso il divieto di testimonianza come divieto di assumere qualunque dichiarazione orale resa da terzi, ed altre che invece ammettono l'ingresso di tali dichiarazioni nel processo.

La giurisprudenza di legittimità, già all'inizio degli anni '90, ha espresso parere favorevole all'ammissione della dichiarazione di terzo, specificando ma che deve esserci «un legame tra il soggetto che rende la dichiarazione ed il soggetto accertato»⁴⁷³.

Più di recente lo stesso orientamento è stato confermato con la sentenza della Cass., sez. Trib., n. 14774 del 15 novembre 2000, dove viene ribadito che il divieto esplicito dell'articolo 7 è da riferirsi solo alla testimonianza in senso stretto, e che ciò non implica il divieto di

⁴⁷³ Cass., sez. Trib., 19 gennaio 1990, n. 316; nel caso specifico le dichiarazioni poste alla base dell'accertamento di maggior reddito erano state riportate da una commessa dell'impresa e confermate dalle risultanze di un quaderno rinvenuto nei locali dell'impresa medesima.

utilizzare le dichiarazioni rese nella fase amministrativa dell'accertamento.

Anche i giudici della Corte costituzionale, con la sentenza 18 del 2000 già citata, si sono favorevolmente espressi sul tema, sottolineando che proprio dalla differenza tra testimonianza e dichiarazione di terzo – resa al di fuori e prima del processo –, si può far discendere la possibilità di utilizzo nel processo delle dichiarazioni eventualmente raccolte dall'amministrazione.

In merito al secondo quesito, partendo nell'analisi dall'inizio degli anni 2000, si può osservare come non paiono più porsi dubbi sull'ammissibilità dell'ingresso delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, come decisamente affermato, tra le altre, da Cassazione, sez. Trib., 25 marzo 2002, n. 4269, dove i giudici non si pongono nemmeno più il dubbio circa l'utilizzabilità delle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di finanza, considerando ormai «scontata» la risposta affermativa al quesito, però si interrogano invece solo sulla loro portata probatoria. Risposta molto precisa viene offerta dagli stessi giudici della Corte costituzionale che – sempre con la sentenza 18 già menzionata – hanno ritenuto che le dichiarazioni di terzo non possano godere di piena efficacia probatoria, però meramente indiziaria: possono concorrere a formare il convincimento del giudice però non sono idonee a costituire, da sole, il suo convincimento. La Corte costituzionale, quindi, se da un lato accetta un mezzo di prova orale potenzialmente meno affidabile rispetto alla testimonianza, dall'altro, quasi per compensazione, gli attribuisce una minor efficacia probatoria⁴⁷⁴.

474 È giusto rammentare brevemente, le principali differenze tra prove ed indizi: mentre le prove (che possono essere precostituite – esempio documenti – o costituite – esempio testimonianza –) rappresentano il mezzo che serve a

Il principio fissato dalla Corte costituzionale e dalla Cassazione, e cioè la valenza probatoria ridotta a quella del semplice indizio, se dal punto di vista teorico è senz'altro chiaro, lascia comunque ampio margine alla discrezionalità applicativa dei singoli giudici di merito. Spesso i giudici delle commissioni provinciali e regionali chiamati a decidere in ordine ad un singolo ricorso, hanno difficoltà nel tracciare una linea di demarcazione netta e precisa tra prova ed indizio. Il convincimento del giudice non potrebbe, come abbiamo già detto, basarsi su un semplice indizio che andrebbe invece supportato da altri elementi ed altre prove⁴⁷⁵.

Ultimo problema di notevole importanza, è quello dell'individuazione degli strumenti di tutela offerti al contribuente onde garantire la parità delle armi processuali.

In altri termini, se si ammette, come abbiamo illustrato, l'ingresso nel processo di dichiarazioni di terzi a supporto della posizione della pubblica amministrazione, allora anche al contribuente dovrebbe essere data la possibilità di introdurre nel processo delle

dare la conoscenza di un fatto ed a convincere il giudice, gli indizi rappresentano dei fatti secondari che consentono di ricostruire il fatto principale – ignoto – in virtù di un nesso logico. Anche la Cassazione ha ormai da tempo sostenuto il valore puramente indiziario delle dichiarazioni rese in assenza di contraddittorio; per tutte si ricorda la sentenza della Cass., sez. Trib., 22 dicembre 1999, n. 316 e 15 novembre 2000, n. 14774: nel caso specifico l'esistenza di ricavi non contabilizzati era stata desunta da una dichiarazione di un socio e dagli appunti forniti da un ex dipendente. Secondo i giudici tali dati avrebbero avuto solo valore indiziario, però poiché la documentazione non era stata disconosciuta, si è ritenuto che le notizie contenute fossero veritiere. Ed ancora, Cass., sez. Trib., 5 novembre 2003, n. 16583 dove si è attribuita efficacia indiziaria alla dichiarazione del socio relativa alle percentuali delle prestazioni fatturate per sponsorizzazione ad altra società, e Cass., sez. Trib. 2 novembre 2005, n. 21268 relativa al tema di operazioni fittizie rilevate dalla dichiarazione orale rilasciata dal titolare della ditta.

475 Nonostante ciò, nella pratica, si rilevano sentenze che si basano solo sul contenuto delle dichiarazioni di terzi poste dall'amministrazione a base del proprio atto.

dichiarazioni rese da terzi a sostegno delle proprie ragioni.

Sempre muovendo dall'esame della giurisprudenza, si segnala come i giudici della Corte costituzionale, nella sentenza n. 18 più volte ricordata, hanno affermato che il contribuente può, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione. Allorché ciò avvenga il giudice, come ribadisce la sentenza n. 18, potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7, d.lgs. 546/1992, rinnovando ed eventualmente integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. Il contribuente, quindi, potrebbe chiedere al giudice di espletare un'istruttoria supplementare, e, nel caso di inerzia da parte della commissione, le ragioni del mancato esercizio di tale potere/dovere sarebbero soggette al normale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione della sentenza. Pur senza sottovalutare le difficoltà che il contribuente potrebbe incontrare per ottenere delle dichiarazioni scritte di terzi (a differenza di quanto accade per la Guardia di finanza o la pubblica amministrazione a cui i terzi, nell'ambito delle indagini svolte, hanno l'obbligo di rispondere) nelle sentenze più recenti si è ammesso il valore probatorio – sempre con valenza di indizio – delle dichiarazioni prodotte dal contribuente⁴⁷⁶.

476 Attualmente i giudici, appaiono sempre più spesso orientati nel senso di ammettere la produzione in giudizio di dichiarazioni sostitutive di atto notorio, scritti non dissimili da quelli verbalizzati dall'amministrazione. Si è così ammesso l'utilizzo di tali dichiarazioni per sostenere le argomentazioni del contribuente ad esempio in tema di acquisto di beni immobili, dove è stato riconosciuto valore alla dichiarazione dei genitori in merito alla provenienza del denaro utilizzato (C.t.r. Milano 29 novembre 2000, n. 223) ed agli aiuti economici ottenuti dal contribuente per il mantenimento dell'immobile stesso (C.t.r. Umbria 24 ottobre 2000, n. 562). Anche la Cassazione si è spesso pronunciata per l'utilizzabilità nel giudizio tributario dell'atto notorio prodotto dal contribuente, proprio per garantire l'effettività del suo diritto di

L'art. 47, commi 1 e 2, d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445, «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa», stabilisce che «1. L'atto di notorietà concernente stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con l'osservanza delle modalità di cui all'art. 38. 2. La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza». L'art. 38 stabilisce, al suo comma 3, che «Le istanze e le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà da produrre agli organi della Amministrazione pubblica o ai gestori o esercenti di pubblici servizi sono sottoscritte dall'interessato in presenza del dipendente addetto ovvero sottoscritte e presentate unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore». L'art. 76, commi 1 e 3, stabilisce infine che «1. Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo

difesa e la parità delle armi delle parti; si ricorda la Cass., sez. Trib., 22 aprile 2003, n. 6407 che, in tema di accertamento bancario, ha ammesso la produzione di atto notorio con dichiarazione di un parente del contribuente accertato, o ancora, le più recenti Cass., sez. Trib., 13 novembre 2006, n. 24200 e Cass., sez. Trib., 16 maggio 2007, n. 11221. comunque, la Cassazione ha cambiato orientamento, con la sentenza della sez. Trib. n. 703 del 15 gennaio 2007, affermando che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà avrebbe attitudine solamente certificativa, priva di ogni efficacia in sede giurisdizionale, trovando il suo ingresso nel processo «ostacolo invalicabile» nel divieto di cui all'articolo 7 del d.lgs. 546. Ancor più recente, comunque, a conferma della corrente ormai prevalente, Cass., sez. Trib., 21 aprile 2008, n. 10261 che in modo puntuale e preciso ribadisce che, così come le dichiarazioni raccolte dai verificatori non hanno natura di prova testimoniale bensì di meri indizi utilizzabili per la formazione del convincimento del giudice di merito, così al contribuente è assicurato un pieno diritto di difesa, poiché anch'egli può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale con il medesimo valore probatorio, nel pieno rispetto del principio del giusto processo costituzionalmente garantito.

unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia ... 3. le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli artt. 46 e 47 e le dichiarazioni rese per conto delle persone indicate nell'art. 4, comma 2, sono considerate come fatte a pubblico ufficiale».

Dell'atto notorio⁴⁷⁷ (o di notorietà)⁴⁷⁸ non esiste una definizione legislativa generale.

Da una analisi delle fattispecie individuate si ricava che l'atto notorio è un documento redatto da un pubblico ufficiale, nel quale sono raccolte le dichiarazioni di due soggetti che attestano, sotto il vincolo del giuramento, la notorietà di un fatto, di uno stato, di una qualità personale.

L'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi rilasciate alla parte pubblica in fase di verifica è stata espressamente riconosciuta dalla Corte costituzionale nella nota sentenza del 21 gennaio 2000, n. 18. Dopo aver dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale inerenti il divieto di prova testimoniale, il giudice delle leggi «salvava» infatti l'utilizzabilità processuale delle dichiarazioni «paratestimoniali» rilasciate da terzi in fase di verifica. In estrema sintesi, la Corte motivava la decisione *in parte qua* rilevando che le dichiarazioni di terzi riportate nel processo verbale di constatazione e prodotte agli atti del giudizio non rappresentano prova testimoniale tecnicamente intesa (ai sensi del codice di procedura civile) e che l'utilizzo processuale delle stesse da parte dell'Amministrazione

477 In argomento, v. Morello, Notorietà (atti di), in Nov. Dig. It., XI, Torino, 1965, pagg. 413 e seguenti e Mazzola, Notorietà (atti di), in Dig. disc. priv., sez. civ., XII, Torino, 1995, pagg. 277 e seguenti.

478 La notorietà che è qui in discussione non va peraltro confusa con la notorietà della quale si tratta nell'art. 115, comma 2, c.p.c.. Per una analisi del diverso istituto del «fatto notorio» v. Sul fatto notorio e sulla sua inapplicabilità al valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro, in Dir. Prat. Trib., II, 2006, pagg. 1001 e seguenti.

finanziaria non contrasta né col principio di uguaglianza, né col diritto di difesa del contribuente: in primo luogo perché il valore probatorio di dette dichiarazioni è solamente quello degli elementi indiziari, che possono concorrere a formare il convincimento del giudice però non sono idonei, di per sé stessi, a costituire il fondamento della decisione; in secondo luogo perché il contribuente può contestare, nell'eventualità non lo condivida, il contenuto di quanto dichiarato dai terzi in atti prodotti dall'Amministrazione.

Guardando al solo versante giurisprudenziale, le pronunce successive al 2000 paiono essersi conformate al precedente della Corte costituzionale, e ciò tanto in punto di utilizzabilità, quanto di valore probatorio delle dichiarazioni di terzi prodotte in forma documentale.

Partendo dall'analisi delle ragioni giuridiche indicate dalla Consulta a sostegno della posizione innanzi richiamata, il passaggio consequenziale veniva compiuto dalla Corte di cassazione. Quest'ultima riconosceva infatti come il diritto di produrre dichiarazioni in forma documentale spettasse anche al contribuente⁴⁷⁹.

In prima approssimazione può affermarsi dunque che la giurisprudenza è oggi orientata per la generale ammissibilità, ai fini istruttori, delle dichiarazioni rese da terzi fuori dal processo e quivi

479 Il ragionamento, assai semplice, era così enunciato: «nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente – fermo il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – con il valore probatorio “proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione” (Corte cost., sentenza n. 18/2000), va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – beninteso, con il medesimo valore probatorio – dando così concreta attuazione ai 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».

introdotte in forma documentale.

Questo non risolve la questione della utilizzabilità in giudizio delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio che rechino informazioni di terzi circa stati, qualità personali o fatti, favorevoli al contribuente, che siano a diretta conoscenza del dichiarante.

Il problema, in ambito tributario, origina dalla sentenza del 15 gennaio 2007, n. 703. Essa, per ciò che qui rileva, ha stabilito che «alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, in sede giudiziaria, non può attribuirsi alcun valore probatorio»⁴⁸⁰.

L'esclusione di efficacia probatoria, così chiaramente esposta, è stata successivamente ribadita nella successiva sentenza del 17 giugno 2008, n. 16348.

La Cassazione richiama l'argomento inerente la limitazione dell'attitudine certificativa e probatoria alle procedure amministrative, per concludere che «nel contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione del d.lgs. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe con introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento oltre che di prova testimoniale, sancito dalla richiamata disposizione – un mezzo di prova non solo

480 Prosegue il giudice affermando che «costituisce principio consolidatamente affermato da questa Corte che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale (cfr. Cass. 5312/2006; 18856/2004; 10981/2001; S.u. 10153/1998). Si è peraltro ulteriormente puntualizzato che, con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione – un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, però anche costituito al di fuori del processo (cfr. Cass. 7445/2003)».

equipollente a quello vietato, però anche costituito al di fuori del processo».

Sulla base delle richiamate argomentazioni, si è diffusa l'idea che l'utilizzabilità delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio fosse esclusa nell'ambito del processo tributario. E ciò senza che ci si interrogasse adeguatamente sui motivi che avrebbero indotto a differenziare tale strumento rispetto agli altri «contenitori» utilizzabili per introdurre nel giudizio dichiarazioni rese in forma documentale.

La contestualizzazione della «massima» rispetto al «fatto» deciso dal giudice di legittimità, consente un primo ridimensionamento del disposto di Cassazione n. 703 del 2007.

Il contribuente era destinatario di un accertamento sintetico, basato sul possesso di due autovetture. La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà da questi prodotta conteneva un'affermazione dello stesso contribuente circa l'avvenuto acquisto e mantenimento dei due veicoli a mezzo di risparmi propri e donazioni effettuate dai genitori. Il giudice a quo aveva annullato l'atto sulla base di detto (unico) elemento.

Il primo elemento che emerge da tale approfondimento, è che nella sentenza de qua non vi è, dunque, alcun riferimento a dichiarazioni rilasciate da soggetti terzi, il che contribuisce a rinquadrare il problema affrontato e risolto dal giudice.

Il riferimento all'inefficacia probatoria della dichiarazione sostitutiva di atto notorio prodotta dal contribuente non pare generalizzabile, però strettamente correlata al fatto che la stessa contenesse affermazione di fatti a sé favorevoli proveniente dallo stesso contribuente accertato. Questa circostanza risulta avvallata da diverse notazioni: la prima ha ad oggetto il richiamo al solo divieto di

giuramento, contenuto nel comma 4 dell'art. 7 d.lgs. 546/1992; la seconda ha ad oggetto il richiamo ai principi espressi dalle Sezioni unite della Suprema corte nella sentenza n. 10153 del 14 ottobre 1998.

Detta sentenza risolse il contrasto insorto tra le sezioni semplici circa il valore probatorio, in giudizio, della dichiarazione sostitutiva di atto notorio contenente dichiarazioni a sé favorevoli rilasciate da una delle parti processuali.

In tale occasione, il giudice di legittimità negò qualsiasi valore probatorio alle suddette dichiarazioni. Nonostante l'art. 4 della l. n. 15 del 1968 equiparasse, nell'ambito dei procedimenti amministrativi, il valore probatorio delle dichiarazioni rese dallo stesso soggetto interessato a quelle asseverate da terzi, la Corte stabilì che «l'automatica trasposizione della suddetta equiparazione ... in sede giudiziale, con conseguente attribuzione anche alla dichiarazione sostitutiva, in sé considerata, del valore indiziario che viene comunemente attribuito, nel processo civile, all'atto di notorietà in quanto assimilabile alle dichiarazioni scritte provenienti da terzi ... non è consentita, ostandovi i peculiari principi vigenti in materia di processo civile. La dichiarazione sostitutiva prodotta in giudizio quale unico elemento a sostegno dell'affermata sussistenza di fatti, stati o qualità personali del dichiarante integranti elementi costitutivi dell'azione o della eccezione, costituisce infatti una dichiarazione di scienza ... favorevole al dichiarante che l'ha resa. Ciò comporta che riconoscerle efficacia probatoria (anche soltanto a livello di indizio, con attribuzione al giudice del potere discrezionale, non sindacabile in sede di legittimità, di avvalersene o meno) sarebbe in contrasto con il fondamentale principio in virtù del quale la parte non può derivare elementi di prova, ai fini del soddisfacimento dell'onere di cui all'art.

2697 c.c., a proprio favore da proprie dichiarazioni. Principio, questo, che scaturisce con tutta chiarezza dal rilievo che solo in casi specifici la legge attribuisce efficacia, nel giudizio civile, alle dichiarazioni favorevoli all'interesse di chi le rende».

I casi specifici evocati dalla Corte sarebbero gli artt. 2710 e 2734 c.c., nei quali è la stessa legge ad attribuire efficacia processuale a dichiarazioni favorevoli a chi le rende.

Se soffermiamo nuovamente l'attenzione sul disposto di Cassazione n. 703 del 2007, le conclusioni cui essa giunge possono essere ora correttamente inquadrate.

Essa non si contrappone alla giurisprudenza che aveva sancito anche per il contribuente la possibilità di produrre in giudizio dichiarazioni di terzi a sé favorevoli, limitandosi a ribadire l'inefficacia, ai fini probatori, delle dichiarazioni *pro se* rese dallo stesso contribuente accertato. A contrario, se da un lato il richiamo al disposto delle Sezioni unite conferma tale prima conclusione, dall'altro rafforza altresì la tesi circa l'utilizzabilità delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rese da terzi, giacché contrappone all'autodichiarazione l'atto di notorietà e le dichiarazioni scritte provenienti da terzi⁴⁸¹.

481 Tale conclusione è stata, anche di recente, esplicitata dal giudice di legittimità. Nella sentenza del 9 giugno 2009, n. 13263, richiamata (e condivisa) la giurisprudenza che nega l'utilizzabilità della *pro se declaratio* resa in forma documentale dall'attore, la Corte osserva: «è evidente, ma, che ad una diversa risposta induce l'accertamento sulla rilevanza processuale di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (sempre che essa verta su fatti, stati o qualità personali dedotti a sostegno della domanda) posta in essere non dal diretto interessato alla controversia, però da un terzo, dovendo a detta dichiarazione attribuirsi la stessa rilevanza assegnata alla scrittura proveniente da un terzo. Ne deriva che la dichiarazione in esame, pur non assumendo l'efficacia probatoria delle prove documentali può costituire, diversamente da quella proveniente dalla parte, un indizio atto a concorrere alla formazione del convincimento del giudice ai sensi dell'art. 116 c.p.c.».

Proseguendo nell'esame della posizione assunta dalla Sezione tributaria con riguardo alle dichiarazioni sostitutive di atto notorio, va valutata la rispondenza ai principi fin qui desunti dalla sentenza Cass. 17 giugno 2008, n. 16348.

Occorre subito avvertire come tale rispondenza non sussista. Sebbene il nucleo centrale della motivazione richiami quanto statuito dalla sentenza n. 703 del 2007 (citata quale precedente conforme), vi è un elemento ulteriore che rompe l'equilibrio fin qui descritto. La motivazione richiama, infatti, tanto il divieto di giuramento quanto quello di prova testimoniale, entrambi contenuti nell'art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992. Tale differenza evoca l'idea che l'inefficacia probatoria coinvolga anche le dichiarazioni rese da terzi, e tale sospetto è confermato dalla lettura della ricostruzione in fatto della vicenda. Nel caso deciso il contribuente aveva infatti prodotto tanto una dichiarazione sostitutiva nella quale egli stesso attestava un elemento fattuale rilevante ai fini decisorii (la metratura di un appartamento), quanto una dichiarazione proveniente da un terzo (la madre) che informava di aver donato al figlio una somma di denaro che avrebbe in parte spiegato il «maggior reddito» accertato sulla base dei coefficienti presuntivi. Ebbene, la parte motiva della decisione pare risolvere entrambe le questioni sulla base del medesimo principio, ossia la negazione di qualsiasi valore probatorio tanto all'una quanto all'altra dichiarazione. E ciò richiamando il precedente costituito dalla sentenza n. 703 del 2007 che ma, ad una più attenta lettura, limitava tale conclusione alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà nella quale il contribuente stesso avesse indicato fatti a sé favorevoli.

Se la conclusione cui giungeva la sentenza da ultimo richiamata

poteva dirsi conforme al percorso compiuto dalle Sezioni civili, culminato nella citata sentenza n. 10153 del 1998, quanto sostenuto dalla Sezione quinta nella sentenza n. 16348 del 2008 rompe, forse inconsapevolmente, l'equilibrio raggiunto.

Qualora si volesse trarre dalla motivazione di detta sentenza i principi ad essa consequenziali, si dovrebbe concludere per un fondamentale *revirement* della Suprema corte. Dalla sentenza discenderebbe infatti, da un lato, una equiparazione tra la dichiarazione documentale e la testimonianza vietata dall'art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992 (in contrasto con quanto stabilito dalla Corte costituzionale nella richiamata sentenza n. 18 del 2000) e, dall'altro, la correlata inefficacia delle dichiarazioni in forma documentale quand'anche prodotte dall'Amministrazione finanziaria, poiché in caso contrario s'incorrerebbe in una violazione degli artt. 24 e 111 Cost. (come evidenziato da più precedenti del giudice di legittimità).

A tale ultimo proposito, pare opportuno liberare il campo da un potenziale dubbio. Il fatto che la sentenza si riferisca allo strumento probatorio «dichiarazione sostitutiva di atto notorio» non vale a circoscrivere al suddetto mezzo istruttorio gli effetti (potenziali) appena descritti.

Come anticipato, se si guarda alla sostanza lo strumento incorpora una dichiarazione di scienza, avente contenuto paratestimoniale, resa da un terzo in sede extraprocessuale.

L'unica differenza rispetto a strumenti consimili attiene al grado di affidamento (quanto alla data, all'autenticità della firma, al fatto che le dichiarazioni furono effettivamente rese dal sottoscrittore) che è dato riporre nel «contenitore».

Se si considera l'efficacia probatoria del contenuto, la stessa coincide con quella prevista per altre possibili modalità di raccolta di dichiarazioni siffatte: attestandoci sul valore individuato dalla Corte costituzionale dovremmo attribuirgli valore indiziario, di per sé solo non sufficiente a ritenere raggiunta la prova del fatto.

Ciò premesso, appare maggiormente rassicurante il pensiero d'una sentenza forse non adeguatamente ragionata nella sua parte motiva. Se il caso concreto poteva giustificare la conclusione infine raggiunta, sono le modalità con le quali è argomentata ad esporsi alle critiche fin qui espresse. Sebbene nulla osti ad un mutamento interpretativo della Suprema corte, riteniamo che non fosse questo l'obiettivo perseguito. Ci induce a concludere in tal senso da un lato il richiamo al disposto della sentenza n. 703 del 2007 quale precedente (solo apparentemente) conforme, dall'altro la considerazione che un eventuale (consapevole) *revirement* di tale portata avrebbe necessitato ben altro spessore argomentativo.

Una lettura delle sentenze fin qui richiamate non esclude l'utilizzabilità *tout court* delle dichiarazioni rese, pro se, dal contribuente.

Sebbene la sentenza delle Sezioni unite n. 10153 del 14 ottobre 1998 indichi, in più passaggi, che nessun valore probatorio può essere attribuito nel giudizio civile caratterizzato dal principio dell'onere della prova a tale dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, la stessa tempera tale conclusione riferendola al caso in cui la stessa costituisca «l'unico elemento esibito nel giudizio civile al fine di provare un elemento costitutivo dell'azione o della eccezione».

Anche da una lettura della sentenza della Sezione V n. 703 del 2007 emerge come la dichiarazione sostitutiva prodotta dal

contribuente fosse (ancora una volta) l'unico elemento a sostegno della provenienza non reddituale delle somme utilizzate per acquisire i beni oggetto di stima da parte del redditometro.

Valorizzando tale aspetto, potremmo giungere ad una soluzione in parte differente da quella delineata in via di prima approssimazione.

La dichiarazione sostitutiva resa dal contribuente non sarebbe inutilizzabile o del tutto priva di efficacia dal punto di vista probatorio, Ma avrebbe una efficacia depotenziata, tale da renderla di per sé sola inidonea a dimostrare la sussistenza del fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo⁴⁸².

Però se questo fosse il limitato valore fondatamente attribuibile alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal contribuente e prodotta agli atti del processo, in nulla si differenzerebbe dal valore che Corte cost. 21 gennaio 2000, n. 18, attribuisce alla dichiarazione proveniente, nelle diverse forme già precedentemente indicate, da un soggetto terzo.

Benché le une possano risultare maggiormente affidabili, poiché provenienti da persona estranea agli interessi in gioco, di fatto entrambe confluirebbero nella categoria degli elementi utilizzabili *ad adiuvandum*, di per sé soli non sufficienti a fondare una decisione.

482 Tale notazione è stata recentemente proposta da Cassazione 26 maggio 2009, n. 12131. Il caso aveva ad oggetto la spettanza d'un assegno d'invalidità civile, da valutarsi alla luce dei requisiti previsti dalla l. n. 118 del 1971 (art. 13). Con riguardo alla dichiarazione sostitutiva rilasciata dal richiedente per attestare la propria situazione reddituale, la Corte ha dapprima osservato come «nessun valore probatorio, neanche indiziario, può esserle riconosciuto nell'ambito del processo civile, caratterizzato dal principio dell'onere della prova, atteso che la parte non può derivare da proprie dichiarazioni elementi di prova a proprio favore al fine del soddisfacimento dell'onere probatorio a suo carico», per poi concludere che «la negazione di qualsiasi valore probatorio autonomo non esclude, comunque, che la stessa dichiarazione sostitutiva di certificazione possa concorrere – con altre risultanze istruttorie – ad integrare il quadro probatorio».

Quand'anche una tale parificazione apparisse non condivisibile, escludendo l'inutilizzabilità *tout court* l'unica soluzione sarebbe quella di riconoscere un *quid pluris* alle dichiarazioni provenienti dal terzo.

Occorre a tal proposito evidenziare come la limitata efficacia probatoria attribuita dalla Corte costituzionale a queste ultime sia tutt'altro che condivisa. Da più parti si è evidenziato l'errore formale nel quale sarebbe incorsa la Consulta attribuendo il *nomen* di indizi (o elementi indiziari) alle dichiarazioni verbalizzate in fase extraprocessuale: «[gli indizi] si sostanziano in fatti secondari (fatti noti indizianti) che consentono di risalire, in virtù di un nesso d'inferenza logica, al fatto principale ignoto che rileva (e deve pertanto essere provato) ai fini della decisione della causa ... Nulla di tutto questo ricorre nel caso delle dichiarazioni di terzi, le quali sono prove rappresentative, concernendo, in modo diretto e specifico, proprio i fatti principali relativi all'oggetto del contendere dinanzi al giudice tributario».

Se quello di indizi o elementi indiziari è il *nomen* attribuito dalla Corte alle dichiarazioni prodotte nel fascicolo processuale, il valore giuridico alle stesse assegnato (nella sentenza n. 18 del 2000) parrebbe esser quello tipico dei cosiddetti argomenti di prova. Nell'interpretazione generalmente condivisa questi ultimi non sono dotati della forza probatoria sufficiente a fondare una decisione, però possono essere utilizzati dal giudice per rafforzare il risultato desumibile dalle altre prove acquisite agli atti del giudizio. Anche l'uso di tale categoria giuridica è stato criticato e ritenuto non corretto per inquadrare le dichiarazioni *de quibus*. Si deve rilevare come gli argomenti di prova tecnicamente intesi abbiano necessaria origine

processuale, mentre l'elemento istruttorio oggetto d'analisi si formerebbe fuori (e prima) del processo.

Da tutte le critiche fin qui richiamate emergono conclusioni diverse. Così, sebbene la dottrina maggioritaria condivida (nella sostanza, ben più che nella forma) le conclusioni cui giunge la Corte costituzionale nella sentenza n. 18 del 2000, vi è chi nega che le dichiarazioni di terzi in forma documentale possano avere il limitato valore probatorio tipico degli argomenti di prova. Le stesse costituirebbero prove «liberamente valutabili dal giudice al pari di tutte le altre, come tali anche da sole sufficienti a fonderne il convincimento, soprattutto quando tali dichiarazioni siano molteplici e tutte convergenti a favore della ricostruzione dei fatti operata dall'Amministrazione finanziaria a sostegno della sua pretesa». Altri, per contro, hanno negato qualsiasi valore probatorio alle suddette dichiarazioni.

Il problema origina dal voler ad ogni costo attribuire al mezzo istruttorio un grado probatorio ben delineato, trascurando il fatto che la prova è per definizione istituto dinamico, come ben evidenziato nell'art. 116, comma 1, c.p.c..

Ciò posto, allo stato attuale limitando l'analisi alla linea tracciata dalla giurisprudenza di legittimità, occorrerebbe concludere per l'attribuzione del medesimo valore probatorio tanto alla dichiarazione resa da un terzo quanto a quella resa dal contribuente in forma sostitutiva di atto notorio. Secondo la massima introdotta dalla Corte costituzionale, e ripresa dalla giurisprudenza di legittimità, entrambe concorrerebbero a formare il convincimento del giudice però non sarebbero idonee, di per sé stesse, a costituire il fondamento della decisione.

L'attualità del tema finora esposto discende non solo dalle conclusioni discutibili cui è giunta la Cassazione nella ormai nota sentenza del 17 giugno 2008, n. 16348, però anche dal contenuto della recente risoluzione del 19 marzo 2009, n. 68/E. Quest'ultima è intervenuta a risolvere un'annosa questione, avente ad oggetto la possibilità di scomputare le ritenute subite su redditi di lavoro autonomo e d'impresa pur in assenza dell'apposita certificazione rilasciata dal sostituto.

Come noto, il comma 2, lettera a), dell'art. 36-ter del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che gli Uffici possano «escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti»⁴⁸³.

La soluzione prescelta dall'Amministrazione s'inserisce perfettamente nel contesto probatorio innanzi delineato. La

483 La summenzionata risoluzione, risolvendo un problema oggettivo per i «sostituiti», ha ritenuto di poter interpretare la norma in senso ampio, affermando che pur in assenza della certificazione del «sostituto», il contribuente sia legittimato allo scomputo delle ritenute subite a condizione che possa documentare le stesse tramite esibizione congiunta: i) della fattura; ii) della documentazione proveniente da banche o altri intermediari finanziari, dalla quale emerga il compenso netto percepito; iii) di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio nella quale il contribuente attesti il legame sussistente tra la fattura esibita e la documentazione bancaria che attesta la percezione del compenso. Sul punto, la risoluzione osserva: «nelle ipotesi di controllo ai sensi dell'art. 36-ter del d.p.r. 600/1973, infatti, limitatamente ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa, la predetta dichiarazione sostitutiva, accompagnata sia dalla fattura, in cui è generalmente indicato l'ammontare della ritenuta ..., sia dalla documentazione rilasciata da banche o altri operatori finanziari, assume un valore probatorio equipollente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, rilevando la stessa come dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà di cui all'art. 47 del d.p.r. 28 novembre 2000, n. 445 ... che tiene luogo della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta».

dichiarazione sostitutiva apprestata dal contribuente assume, infatti, valore rafforzativo e confermativo d'un dato desumibile *aliunde*. Le risultanze della fattura (che conterrà l'indicazione della ritenuta subita) vengono confermate dall'esistenza nelle movimentazioni bancarie in entrata di un importo corrispondente al «netto a pagare» individuato nel documento contabile.

La dichiarazione sostitutiva avrebbe quale unica finalità, in tale contesto, quella di rafforzare un nesso inferenziale già desumibile dai due elementi richiamati, collegando in modo ancor più esplicito la fattura all'accredito. Sarebbe, in sintesi, un elemento confermativo di quanto già desumibile sulla base degli (altri) elementi prodotti.

Benché più risalente, altro esempio di utilizzo della dichiarazione sostitutiva di atto notorio in ambito tributario si ha nell'art. 2, comma 3, d.p.r. 10 novembre 1997, n. 441⁴⁸⁴.

Anche in questo caso la norma appare in linea con la tesi qui accreditata, posto che in fase di controllo (e, dunque, nella successiva eventuale fase giudiziale) la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà diviene un elemento che, insieme ai criteri e agli elementi in base ai quali il valore dei beni perduti è stato computato, concorre a determinare il convincimento del giudice.

484 Come noto, l'art. 1 della disposizione da ultimo citata stabilisce che «Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni». Il comma 3 dell'art. 2 che «La perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o tuttavia indipendenti dalla volontà del soggetto, è provata da idonea documentazione fornita da un organo della pubblica amministrazione o, in mancanza, da dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'art. 47 del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445, resa entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalle quali risulti il valore complessivo dei beni perduti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato».

L'affermazione di un pieno ed incompressibile diritto alla prova⁴⁸⁵ appare come l'esito terminale di un'elaborazione lenta, traente le sue regole anche dai principi europei e tendente ad attuare un sistema che riconosca alle parti di ogni processo l'effettività della tutela.

I punti che devono informare lo schema processuale sono allora sia il diritto alla prova – inteso, quanto all'ambito tributario, sia come diritto di difendersi provando quanto come diritto di accertare provando – sia l'esplicazione di un pieno contraddittorio; vale a dire, sia l'art. 24 Cost. sia l'art. 111 Cost.

Ciò posto, occorre verificare come si ponga, soprattutto dopo la novella costituzionale, il divieto dell'assunzione della testimonianza nel processo tributario (cioè quale debba essere l'efficacia delle assunzioni sostanzialmente testimoniali effettuate dagli organi dell'amministrazione finanziaria nel procedimento) e se possano esistere delle interpretazioni in base alle quali ipotizzare l'assunzione della testimonianza nel processo tributario medesimo nonostante l'espresso divieto.

Sebbene, come è stato rilevato, le regole processuali previgenti in realtà non prevedessero il divieto della testimonianza e quindi sia fuori luogo ipotizzare una sorta di divieto strutturalmente connaturato alla materia tributaria, il divieto di assunzione testimoniale da parte dei giudici tributari comunque appare come una disposizione che si riporta dalle norme processuali più recenti.

Pertanto, deve rilevarsi che l'istituto delle assunzioni

485 Colli Vignarelli, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, Bari, 2002, pagg. 117 e seguenti; Id., Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario, commento a Cass. n. 1540/2007, in Rass. trib. n. 5/2007, pag. 1523.

sostanzialmente testimoniali in sede procedimentale esiste incontestabilmente nel sistema tributario, poiché così è positivamente previsto dalle simmetriche regole per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva (in ossequio all'ovvia e primaria esigenza che l'amministrazione finanziaria possa assumere informazioni dalle persone che sono informate sui fatti), sebbene il novero dei soggetti escutibili non sia indeterminato.

Di fronte all'espresso divieto di prova testimoniale nel processo, in proposito i tentativi ricostruttivi operati dalla dottrina e dalla giurisprudenza sono andati configurando le assunzioni testimoniali in esame alternativamente come indizi ovvero come argomenti di prova ovvero ancora denegando ogni efficacia alle assunzioni stesse⁴⁸⁶.

La Corte costituzionale in proposito sinora ha sempre concluso, pur con diversità di sfumature, per la legittimità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, contemplato dapprima nell'art. 35 del d.p.r. n. 636 del 1972 e quindi nell'art. 7 d.lgs. 546/1992⁴⁸⁷.

486 Tale ultima è la posizione ad esempio della giurisprudenza che ha concluso per la totale inutilizzabilità delle dichiarazioni dei terzi, anche se rese dinanzi al giudice penale in sede di indagini preliminari, ed anche dei giudici di Chieti e di Brescia, che nelle ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 in esame sotto il profilo degli artt. 3, 24 e 53 Cost. hanno rimarcato come, in carenza di assunzione testimoniale nel processo incardinato dinanzi al giudice tributario, non sia possibile accertare diversamente i fatti che l'amministrazione finanziaria ha ipotizzato come veri, sulla scorta per l'appunto delle dichiarazioni testimoniali dei terzi raccolte nel procedimento.

487 Nel vigore del precedente modello processuale difatti, con ordinanza n. 506 del 26 novembre 1987, la Corte aveva reputato infondata la questione prospettata, asserendo che la sola esclusione di un mezzo di prova quale la testimonianza non costituisse di per sé violazione del diritto di difesa ed invocando il proprio precedente provvedimento n. 128 del 1972 in materia di imposta di registro a giustificazione della discrezionalità adoperata dal legislatore; nessun cenno è stato peraltro effettuato in ordine all'efficacia delle dichiarazioni dei terzi ed al loro utilizzo nel processo tributario. Del tutto assonanti sono state le successive ordinanze n. 76 del 9 febbraio 1989 e n. 6 dell'8 gennaio 1991, emesse sempre dalla Corte costituzionale, nelle quali è stato ribadito il convincimento che la discrezionalità del legislatore

Per il riconoscimento alle assunzioni sostanzialmente testimoniali raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase procedimentale della efficacia propria degli indizi si è orientata comunque da ultimo la Corte costituzionale con l'ordinanza n. 18 del 2000⁴⁸⁸.

Si può concludere, quindi, che sebbene nessuna norma consenta al contribuente di produrre nel processo documenti riportanti dichiarazioni di scienza rese da terzi ed evidentemente a sé favorevoli, considerato che manca anche una norma che vieti tale comportamento, dovrebbe concludersi anzitutto per l'ammissibilità di tale produzione documentale⁴⁸⁹, sicché il problema consisterebbe allora unicamente

non avesse infranto precetti di valenza costituzionale, rivestendo gli schemi processuali tributari caratteristiche peculiari. D'altronde non altrimenti giustificate dalla Corte se non attraverso il richiamo – indiretto, giacché affidato alle affermazioni dell'Avvocatura generale dello Stato, riportate e non contestate – alla natura inquisitoria del processo ed alle sue caratteristiche di maggiore snellezza e semplificazione rispetto al rito civile; considerazioni, queste, evidentemente in sostanza poco dimostrative della esattezza della soluzione seguita dalla Corte a causa della loro mera assertività oltre che, allo stato attuale, inesatte per via dei limiti che alla discrezionalità del legislatore ordinario sono stati introdotti con l'art. 111 Cost. novellato in tema di contraddittorio processuale.

488 Il ragionamento della Corte, dal quale essa ha dedotto l'insussistenza della violazione del principio di eguaglianza e di quello di difesa, appare fondato sul particolare valore probatorio riconosciuto alla testimonianza grazie alla richiesta, a quell'istituto connaturata, della formulazione di specifici capitoli e per via della necessità del giuramento del teste; in realtà, comunque, esso è anche basato sull'esigenza, non manifestata però sottesa, di non perdere elementi conoscitivi utili alla ricostruzione del fatto. Ecco allora l'attribuzione della qualità «solamente» di elementi indiziari, reputati per di più dalla Corte costituzionale non idonei da soli a formare il convincimento del giudice. In forza di tale diminuita efficacia, la Corte ha ritenuto che si potesse escludere che l'ammissione delle dichiarazioni dei terzi in quella guisa ottenute e l'esclusione della prova testimoniale comportassero la violazione del principio di parità delle armi e così del diritto di difesa, anche perché al contribuente sarebbe tuttavia consentito contestare la veridicità delle dichiarazioni dei terzi; sempre per la Corte, in tal caso rientrerebbe nei poteri del giudice tributario verificare le dichiarazioni medesime facendo uso delle potestà ad esso giudice riconosciute dall'art. 7 d.lgs. 546/1992.

489 Invero, non dovrebbero sussistere elementi tali da ipotizzare una soluzione differenziata rispetto alle assunzioni effettuate dall'amministrazione

nella valutazione dell'eventuale efficacia di un simile mezzo di prova.

3.7 La «non contestazione»

Il processo è un destino di prova. Chi si approssima al giudizio sa di dover provare. Il principio è generale e va applicato a tutti i processi. Prima conseguenza di tale affermazione è la non significatività del silenzio della controparte in ordine alle affermazioni dell'attore, poiché questo resta onerato dell'onere della prova delle proprie affermazioni.

Dunque, circa la qualifica di incontroverso o pacifico da attribuire al fatto, un primo orientamento considera necessaria una concorde allegazione del fatto ad opera di entrambe le parti⁴⁹⁰, togliendo conseguentemente rilevanza ad ogni comportamento implicito o meramente omissivo, ed attribuendo invece l'effetto di una *relevatio ab onere probandi* – in favore della parte che afferma la verifica di un fatto – in definitiva, solo ad una vera e propria ammissione del fatto stesso. Pertanto, la semplice non contestazione non farebbe venir meno l'onere di provare il fatto per la parte

finanziaria. Pur essendo resa a soggetto diverso dall'amministrazione finanziaria, essa avrebbe apparentemente un contenuto del tutto simile rispetto alla corrispondente e speculare ipotesi. In effetti, in proposito, sarebbe cruciale la mancanza di una norma di riferimento in virtù della quale il soggetto agente richiede ed ottiene la dichiarazione dal terzo (e perciò la dottrina che ha sviluppato tale rilievo ne ha dedotto la violazione dell'art. 24 Cost.). Però tale profilo varrebbe sicuramente ad escludere ogni possibile potere di chiamare il terzo e di irrogare a suo carico una sanzione per il caso di mancata collaborazione (a differenza di quanto avviene per l'amministrazione finanziaria), però non a rendere inammissibile perciò l'ammissione del mezzo di prova, anche perché, in assenza di un esplicito divieto, si è visto in precedenza come ogni mezzo di prova – anche non contemplato espressamente e perciò atipico – possa essere ammesso.

490 Verde, Prova (dir. proc. civ.), in Enc. dir., Milano, 1988, XXXVII, pag. 616; Frasoni, La costituzione in giudizio, in "Il processo tributario", a cura di Tesauo, Torino, 1998, pag. 446; Capolupo, Onere della prova e principio di inerenza, in il fisco n. 41/2001, pag. 13235.

interessata, ed assumerebbe rilievo esclusivamente come argomento di prova desumibile dal comportamento delle parti *ex art. 116, comma 2, c.p.c.*, consentendo al giudice di trarre fondate illazioni sulla verità o falsità del fatto. Tale orientamento, tradizionalmente, ha fatto leva sull'affermata mancata previsione, nel nostro ordinamento processuale, di un onere di contestazione dei fatti a carico delle parti.

Nel processo del lavoro questa affermazione (detta anche deduzione o allegazione) deve essere effettuata, a pena di decadenza, nel ricorso introduttivo (art. 414, n. 4, c.p.c.).

Simmetricamente il convenuto deve affermare, a pena di decadenza, nella memoria di costituzione i fatti fondanti le proprie eccezioni (art. 416, comma 2, c.p.c.)⁴⁹¹.

Il sistema così rapidamente delineato viene completato dalla previsione espressa dall'onere del convenuto di «prendere posizione, in maniera precisa e non limitata ad una generica contestazione, circa i fatti affermati dall'attore a fondamento della domanda» (art. 416, comma 3, c.p.c.).

Questa disposizione si affianca a quelle già ricordate sulla preclusione di allegazioni tardive, al fine di rendere immediatamente nota al giudice anche la posizione del convenuto in relazione ai fatti

491 Questo sistema di preclusioni determina l'immediata conoscenza da parte del giudice dell'intera area dei fatti di causa, onde consentire già alla prima udienza la decisione della controversia oppure l'adozione dei necessari provvedimenti istruttori. L'impossibilità per le parti di introdurre in giudizio tardivamente fatti ulteriori rispetto a quelli affermati nei rispettivi primi scritti difensivi privilegia la celerità del processo anche a costo di sacrificare l'accertamento della verità materiale. Infatti lo stesso potere istruttorio officioso del giudice (art. 421 c.p.c.) riguarda solo i fatti tempestivamente dedotti dalle parti, essendo vietato al giudice l'esame di altri fatti, trattandosi di un processo non inquisitorio, però governato dai principi generali della domanda (art. 99 c.p.c.) e della corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.), anche a garanzia della effettiva imparzialità del magistrato.

affermati tempestivamente dal ricorrente⁴⁹².

E proprio nel processo del lavoro la Cassazione, a Sezioni unite, con la sent. n. 761/2002, elabora il principio di non contestazione.

Lo «spunto» normativo che conduce la Suprema Corte ad elaborare il principio più volte indicato con specifico riferimento al rito giuslavoristico è rappresentato dall'art. 416 c.p.c. (Costituzione del convenuto), il cui comma 3, prevede espressamente la necessità, per il convenuto chiamato in causa, di prendere specifica posizione sui fatti affermati dall'attore a fondamento della domanda.

Sui medesimi presupposti, il principio viene, successivamente, esteso al rito civile che, all'art. 167 c.p.c., parallelamente alla norma dianzi richiamata, onera espressamente la parte convenuta di prendere posizione (comma 1) sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda.

Scontata, dunque, l'applicabilità al processo tributario esistendo nel rito all'art. 23 d.lgs. 546/1992 norma parallela a quelle indicate, prevedendo espressamente al comma 3 che «nelle controdeduzioni la parte resistente espone le proprie difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente ed indicando le prove di cui intende valersi».

Sembrerebbe, dunque, sussistere l'onere di contestazione su tutti quei soggetti che assumano in seno al processo il ruolo di convenuto e/o di parte resistente.

L'introduzione, prima nel processo del lavoro e poi anche nel

492 Non a caso il collegamento tra il principio di preclusione e l'onere di contestazione riemerge nella riforma del processo civile, laddove, proprio sul modello del processo del lavoro, all'introduzione di un sistema di preclusioni, sia pur riferito ad una pluralità di scritti difensivi iniziali di entrambe le parti (artt. 167, 183 e segg.), si accompagna l'onere del convenuto di prendere «posizione sui fatti posti dall'attore a fondamento della sua domanda» (art. 167, comma 1, c.p.c.).

processo civile, delle ricordate disposizioni sull'onere di contestazione dei fatti affermati dall'altra parte ha posto in modo nuovo il problema degli effetti dell'omessa contestazione.

Invero in precedenza, in un sistema privo di disposizioni del genere, il silenzio serbato da una parte sui fatti affermati dall'altra era ritenuto irrilevante⁴⁹³.

È evidente che questa impostazione tradizionale sull'irrilevanza del mero silenzio non poteva essere acriticamente mantenuta in presenza di norme che espressamente impongono alla parte di prendere posizione sui fatti affermati dall'altra parte.

Comunque per molti anni il problema degli effetti della violazione di tali norme è rimasto alquanto in ombra, fino ad esplodere con la sentenza delle Sezioni unite n. 761 del 2002⁴⁹⁴.

Invece il problema degli effetti della omessa contestazione in presenza di una norma espressa che impone di prendere posizione sui fatti affermati dall'altra parte meritava adeguata attenzione.

Le soluzioni emerse erano tre: conservazione della impostazione tradizionale circa la irrilevanza della omessa contestazione; qualificazione dell'omessa contestazione come mero argomento di prova⁴⁹⁵ ex art. 116 c.p.c., con conseguente permanenza del fatto non

493 Ciascuna parte, dunque, nonostante il silenzio dell'altro, rimaneva onerata della prova dei fatti fondanti il proprio diritto o la propria eccezione. In altre parole il mero silenzio non era considerato sufficiente a sottrarre i fatti non contestati dall'area dei fatti controversi come tali bisognosi di prova, poiché il fatto veniva considerato pacifico solo in presenza di una ammissione espressa oppure implicita consistente in una argomentazione logicamente incompatibile con la negazione del fatto.

494 Come puntualmente ricordato in tale sentenza, il problema era stato già affrontato da diverse pronunzie della Sezione lavoro e che erano affiorati orientamenti contrastanti, senza essere mai investito frontalmente.

495 In generale, su prove atipiche e argomenti di prova, v. Taruffo, Prova (in generale), in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., Torino, 1997, XVI, pagg. 20 e seguenti e 25 e seguenti; PATTI, Prova. I) Diritto processuale civile, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, XXV, pagg. 3 e seguenti e 8 e seguenti.

contestato nell'area dei fatti controversi bisognosi di prova; qualificazione dell'omessa contestazione come ammissione implicita, sufficiente a rendere pacifico il fatto non contestato, così sottratto dall'area dei fatti controversi bisognosi di prova.

In questa situazione è intervenuta la sentenza della Cassazione a Sezioni unite 23 gennaio 2002, n. 761, secondo cui, in presenza dell'onere del convenuto di prendere posizione sui fatti affermati dall'attore (art. 416, comma 3, c.p.c.), la mancata contestazione rende pacifico il fatto e, quindi, «rende inutile provarlo, poiché non controverso ... vincolando il giudice a tenerne conto senza alcuna necessità di convincersi della sua esistenza»⁴⁹⁶.

496 Per reggersi l'assunto della Corte deve ritenere equivalente il fatto non contestato al fatto pacifico. È evidente comunque che tale equiparazione non può essere in senso forte. Invero dalla mera non contestazione del fatto sarebbe al più deducibile un argomento di prova a favore della pacificità di un fatto. In altri termini, se non conteso un fatto è perché probabilmente ritengo che lo stesso non sia contestabile utilmente, poiché pacifico. A ben vedere non è sancito in alcun principio di civiltà giuridica, né tanto meno costituisce corollario indispensabile del modello del rito del lavoro, che l'omissione da parte del convenuto della contestazione doverosa significhi univocamente ammissione del fatto non contestato, con il conseguente effetto di esentare il ricorrente dall'onere della prova di tale fatto costitutivo della propria domanda. La ragione della scelta interpretativa delle Sezioni unite non può essere rinvenuta nella necessità che alla prima udienza sia definitivamente delimitato l'ambito dei fatti controversi, poiché a tal fine è indifferente che il fatto non contestato resti o no in tale ambito, di cui entrambe le soluzioni assicurano al giudice la piena immediata conoscibilità. Quello che cambia è solo la dimensione dell'area dei fatti controversi come tali bisognosi di prova, poiché solo l'equiparazione del fatto non contestato al fatto pacifico riduce tale area, mentre nella contraria impostazione, che assegna alla non contestazione il valore di mero argomento di prova, il fatto non contestato rimane controverso. Però l'effetto di semplificazione e accelerazione processuale derivante dalla riduzione dell'ambito dei fatti controversi non sembra sufficiente a giustificare il correlato aggravamento della posizione del convenuto. Ed, in proposito, occorre anche considerare l'iniustizia di una soluzione che finisce per privilegiare il contumace, per il quale le stesse Sezioni unite correttamente escludono la configurabilità di qualsiasi ammissione implicita, rispetto al convenuto costituito, che rischia di esentare il ricorrente dall'onere della prova dei fatti costitutivi della domanda ove non precisamente contestati.

La non contestazione viene, così, espressamente equiparata dalla Corte alla ammissione implicita, che, invece, come si è visto, in assenza di un onere legale di contestazione, è tradizionalmente riconosciuta solo nei casi in cui l'impostazione difensiva del convenuto sia logicamente incompatibile con la negazione del fatto.

E non a caso le Sezioni unite intendono inserirsi in questo solco, affermando che, in presenza del ricordato espresso onere legale, «la mancata contestazione ... rappresenta, in positivo e di per sé, l'adozione di una linea difensiva incompatibile con la negazione del fatto».

Si attribuisce, così, alla omissione o genericità della contestazione doverosa un effetto legale tipico, consistente nella pacificità del fatto non adeguatamente contestato.

Non si tratta di una sanzione, che non è scritta nella legge, però della individuazione in via interpretativa della conseguenza sistematica del mancato assolvimento dell'onere di contestazione.

Questa particolare ipotesi di ammissione implicita non è rimessa, dunque, alla valutazione caso per caso del giudice circa la effettiva incompatibilità logica tra impostazione difensiva del convenuto e negazione del fatto, però viene ricavata una volta per tutte direttamente dalla legge, intesa nel senso della automatica equiparazione tra omessa o generica contestazione e ammissione del fatto non contestato.

Dalla qualificazione del fatto non contestato come fatto pacifico deriva la inammissibilità di una contestazione tardiva⁴⁹⁷ (cd.

497 Cass. 13 giugno 2005, n. 12636, per la quale «Nel rito del lavoro, ad ogni onere di allegazione si contrappone l'onere dell'altra parte di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico e la parte che lo ha allegato sollevata dal relativo onere probatorio»; «L'onere di contestazione tempestiva non è desumibile solo dagli

irreversibilità della originaria non contestazione).

Ciò non in forza di una decadenza che, come riconoscono le Sezioni unite, non è scritta nella legge, però anche qui in via di interpretazione sistematica.

Invero l'esercizio del potere dispositivo delle parti di delimitare l'area dei fatti controversi non è suscettibile di successivi ripensamenti in un processo, come quello del lavoro, in cui alla prima udienza i confini di fatto della lite devono essere ormai definitivamente delineati, salvo le ipotesi eccezionali di cui all'art. 420, comma 1, c.p.c.

Il principio della parità di trattamento delle parti del processo, poi, impone di applicare l'onere di contestazione anche ai fatti fondanti le eccezioni del convenuto, che, quindi, il ricorrente deve contestare alla prima difesa⁴⁹⁸.

artt. 166 e 416, cod. proc. civ., però deriva da tutto il sistema processuale come risulta: dal carattere dispositivo del processo, che comporta una struttura dialettica a catena; dal sistema di preclusioni, che comporta per entrambe le parti l'onere di collaborare, fin dalle prime battute processuali, a circoscrivere la materia controversa; dai principi di lealtà e probità posti a carico delle parti e, soprattutto, dal generale principio di economia che deve informare il processo, avuto riguardo al novellato art. 111 Cost.. Conseguentemente, ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (attore o convenuto) un onere di allegazione (e prova), l'altra ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico e non più gravata la controparte del relativo onere probatorio, senza che rilevi la natura di tale fatto, potendo trattarsi di un fatto la cui esistenza incide sull'andamento del processo e non sulla pretesa in esso azionata. (Principio affermato in riferimento a fattispecie in cui era parte in giudizio una persona giuridica, rispetto alla quale era stata dedotta l'inesistenza del rapporto organico in capo alla persona fisica che aveva conferito il mandato e, non avendo la società negato la circostanza, la S.C. ha ritenuto l'altra parte esonerata dalla relativa prova)».

498 Con un successivo essenziale passaggio, comunque, i massimi giudici (sent. n. 12636/2005), statuiscono per la sussistenza dell'onere indifferentemente su entrambe le parti chiarendo espressamente che ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (attore o convenuto; ricorrente e/o resistente) un onere di allegazione e prova, sorga, automaticamente per l'altra l'onere di contestazione del fatto nella prima difesa utile dovendo, in mancanza ritenersi tale fatto assolutamente pacifico e non più gravata la controparte del relativo

In proposito i requisiti di precisione e non genericità prescritti dalla legge non escludono la sufficienza della mera secca negazione del fatto, che è un modo estremamente preciso di prendere posizione.

Le stesse Sezioni unite, nell'equiparare l'onere di contestazione alla ammissione implicita quale «linea difensiva incompatibile con la negazione del fatto», conducono inevitabilmente a qualificare la semplice negazione come la più pura delle contestazioni.

Però allora la rilevanza pratica della sentenza in esame, tuttavia importante per la raffinata impostazione dommatica, è destinata a scemare rapidamente, poiché i legali prudenti, nel difendere il convenuto, si adegueranno a quanto richiesto e provvederanno a negare esplicitamente i fatti affermati dal ricorrente che non intendono dare per pacifici. Che, poi, tale negazione debba essere analitica oppure, come sembra sufficiente ad evitare stucchevoli litanie, possa investire complessivamente una volta per tutte i fatti allegati in ricorso, eventualmente con richiesta di prova contraria, è solo questione di buon senso, che auspicabilmente si vorrà rispettare.

Quanto rilevato *supra* pone in evidenza una questione di fondo concernente l'applicazione della riforma⁴⁹⁹: posto che la suddetta modifica legislativa (l'art. 45, comma 14, l. n. 69/2009) è formulata senza alcuna espressione «interpretativa», si pone il dubbio se la norma si debba applicare solo per il futuro (segnatamente solo

onere probatorio, senza che rilevi la natura del fatto, ben potendo trattarsi di un fatto la cui esistenza incida sull'andamento del processo e non sulla pretesa azionata, fatti salvi i fatti che potranno essere oggetto di rilievo officioso, basti pensare all'inammissibilità del ricorso per tardività, fatto che il giudice potrà rilevare d'ufficio a prescindere da una specifica contestazione.

499 Sulla riforma v. A. Caratta-C. Mandrioli, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, pagg. 1 e seguenti; C. Punzi, *Le riforme del processo civile e degli strumenti alternativi per la soluzione delle controversie*, in Riv. Dir. Proc., 2009, pagg. 1197 e seguenti; G.F. Ricci, *La riforma del processo civile*. Legge 18 giugno 2009, n. 69, Torino, 2009, pagg. 1 e seguenti.

relativamente ai ricorsi formulati a decorrere dal 4 luglio 2009, come dispone il già citato art. 58, comma 1, l. n. 69/2009).

L'interprete, invero, e, quindi, il giudice sono autorizzati a «verificare se, anche a prescindere dall'esplicita autoqualificazione, un precetto legislativo si riveli come effettivamente idoneo ad assolvere una funzione interpretativa, e cioè come disposizione che non ha significato autonomo però lo acquista solo nel collegamento e nell'integrazione con precedenti disposizioni di cui chiarisce il senso e la portata, ovvero se difetti in realtà, nel meccanismo legislativo, quella necessaria saldatura fra precetti normativi, l'uno attributivo di significato, l'altro oggetto di quell'attribuzione».

Per tentare di risolvere la questione appare preliminare chiarire se il legislatore, con la previsione espressa del principio di non contestazione introdotto con la riforma, abbia voluto innovare rispetto al «diritto vivente» come sopra evidenziato.

Orbene in tal senso sembrerebbe deporre la formulazione della norma e quindi il suo contenuto, che, nella sua assolutezza e generalità, potrebbe far ritenere che il legislatore abbia inteso applicare il principio in parola a tutti i fatti (non specificamente contestati) e cioè anche a quei fatti attinenti a diritti indisponibili⁵⁰⁰, che invece nei pacifici orientamenti giurisprudenziali sopra richiamati

500 Cfr. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1981, II, pag. 80; Verde, *Prova* (dir. proc. civ.), in *Enc. dir.*, Milano, 1988, XXXVII, pag. 616; Id., Sub art. 2697, in *Codice civile annotato*, a cura di Perlingieri, Torino, 1980, VI, pag. 151; Patti, *Prova*, cit., pag. 7; Proto Pisani, *Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile*, in *Foro it.*, 2003, I, 606 e seguenti; ritiene che «per le cause aventi ad oggetto diritti indisponibili il fenomeno della non contestazione riveste un ruolo di gran lunga più marginale» rispetto a quelle in cui si controverte su diritti disponibili, in quanto nel primo caso «il principio in questione non si applica e la non contestazione degrada a mero contegno processuale», Cea, *Il principio di non contestazione al vaglio delle sezioni unite*, cit., pag. 2024; Id., *Il principio di non contestazione tra fronda e disinformazione*, cit., pag. 2108.

ne erano esclusi⁵⁰¹.

Ebbene sembra preferibile optare per la natura interpretativa della norma (che ha espressamente introdotto il principio di non contestazione); del resto con la soluzione opposta (e cioè optandosi per la natura innovativa della norma) si perverrebbe ad effetti applicativi irrazionali e distorti, quali quelli di ritenere detto principio di non contestazione non applicabile nei giudizi promossi anteriormente al 4 luglio 2009, in evidente ed ingiustificato contrasto con il «diritto vivente».

Inoltre il principio di non contestazione va innanzitutto ragguagliato alla struttura impugnatoria del giudizio tributario e, quindi, rapportato ai motivi di ricorso che delimitano la materia del contendere.

Occorre infatti considerare l'orientamento della giurisprudenza che tende a valutare in modo rigoroso la formulazione dei motivi di ricorso ovvero più in generale le contestazioni svolte dal contribuente, che delimitano l'area del contendere, *in primis* con riferimento ai due tipi di sindacato richiesti al giudice (quello di invalidazione dell'atto

501 A tale dubbio sembra ragionevole dare invece risposta negativa sia perché si tratterebbe di una innovazione di forte impatto rispetto al passato e ai principi generali sulla natura dei diritti indisponibili (che così rimarrebbero contraddittoriamente sacrificati dall'inerzia processuale del singolo), sia perché il contesto di riforma in cui la disposizione in parola è inserita e i relativi atti accompagnatori non sembrano apportare alcun elemento a favore di una modifica di tale genere e portata (si pensi che i diritti indisponibili non possono essere neppure oggetto di confessione giudiziale, a norma del comma 2 dell'art. 2733 c.c.). Se dunque, nonostante la formulazione della norma, appare inverosimile che il legislatore abbia inteso innovare rispetto alla portata e alla stessa accezione del principio di non contestazione nei suoi termini tradizionali, la conclusione sembra quindi essere quella più evidente e più semplice, e cioè quella di una volontà, da parte del legislatore, di chiarire anche normativamente quello che, a fatica, era già divenuto un principio di «diritto vivente» affermato dalla Sezioni unite della Suprema Corte con la sopra menzionata sent. n. 761/2002.

ovvero quello di riesame sostanziale della pretesa)⁵⁰².

Può dunque affermarsi che nel tipo di procedimento in parola il contribuente è già tenuto con l'atto di impugnazione alla specifica contestazione della pretesa fiscale e quindi dei fatti posti a fondamento dell'atto impositivo, senza che dunque il richiamato principio di non contestazione sembri aggiungere alcunché.

In realtà la variegata esperienza che si trae dal contenzioso tributario consente di precisare che non sempre un motivo di ricorso per quanto specifico – e quindi impeditivo della «definitività» dell'atto impositivo nella corrispondente singola porzione o ripresa oggetto di accertamento o rettifica – può esserlo anche sotto il profilo della specifica contestazione dei «fatti» costitutivi della pretesa⁵⁰³.

Sotto altro aspetto nel contenzioso tributario non è infrequente trovarsi di fronte ad una contestazione specifica (da parte del contribuente) dei fatti (posti a fondamento della pretesa fiscale) relativi all'*an* e non invece di quelli relativi al *quantum*. Per la

502 Ciò anche alla luce delle preclusioni endoprocessuali (*ex artt. 18, comma 2, 19 e 24, comma 2, d.lgs. 546/1992*, nonché in tema di divieto dello *ius novorum* in appello). Si è infatti affermato che, stante il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, l'oggetto del giudizio è «rigidamente delimitato dai motivi specificamente dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo in primo grado», per cui il sindacato giurisdizionale sulla legittimità (formale e sostanziale) del provvedimento impositivo risulta delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente, tanto che «i vizi dell'atto di accertamento dell'imposta non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo, per tal verso, l'atto impositivo».

503 Si pensi ad un accertamento di maggiori redditi contenente un ripresa relativa al rinvenimento di documenti comprovanti compensi non dichiarati: se il contribuente, con un motivo *ad hoc*, contesti tale ripresa deducendo che quelle somme non costituivano in realtà corrispettivi imponibili (con deduzione difensiva quindi di diritto), il motivo è chiaramente idoneo a sollecitare il giudice ad una pronunzia al riguardo, però la mancata contestazione del «fatto» rappresentato dal rinvenimento (da parte degli organi ispettivi) della indicata documentazione esimerà l'ente impositore dall'onere di produzione in giudizio dei singoli documenti e quindi il giudice dalla verifica della sussistenza materiale dei medesimi, in applicazione quindi del principio di non contestazione in parola.

soluzione di tale problema (con contrasti emersi principalmente nel contenzioso previdenziale) le Sezioni unite della Cassazione con la citata sent. n. 761 del 2002 hanno già avuto modo di affermare il principio per cui «la non contestazione dei conteggi rileva tutte le volte che le operazioni di quantificazione del credito siano affidate all'allegazione di fatti non incompatibili con la negazione dell'esistenza del credito stesso. In altre parole, la mancata contestazione del *quantum* diventa processualmente rilevante ogni volta che essa abbia ad oggetto fatti (e non si riferisca pertanto solo all'applicazione di regole giuridiche), la cui esistenza non è esclusa automaticamente dalla contestazione dell'*an* del diritto; in tali casi, infatti, la contestazione dell'esistenza del diritto non «preclude l'applicabilità della regola che impone al convenuto l'onere di prendere posizione sui fatti allegati *ex adverso*, con la conseguenza che il comportamento omissivo si connota di idoneità ad essere apprezzato dal giudice ai fini dell'identificazione dell'oggetto della lite o del tema probatorio».

Per quanto riguarda la posizione della parte resistente (l'Amministrazione finanziaria o l'ente impositore o l'agente della riscossione) l'art. 23, comma 3, d.lgs. 546/1992 stabilisce, come già accennato, che «nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio»⁵⁰⁴.

504 Come si vede l'affermato principio di non contestazione chiarisce, con riferimento ai «fatti» dedotti dal contribuente, quanto in tale norma già espresso circa gli oneri della parte resistente avverso i «motivi» di ricorso. Ciò rende contezza della direttiva dell'Agenzia delle entrate contenuta nella già menzionata circolare (cfr. punto 2.11 della circ. n. 17/E del 31 marzo 2010), secondo cui «la norma [il novellato comma 1 dell'art. 115 c.p.c.] impone agli Uffici di contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i

La pacifica applicabilità del principio di non contestazione all'ente impositore⁵⁰⁵, parte resistente nel giudizio, rispetto ai «fatti» dedotti dal contribuente nel ricorso richiede peraltro una precisazione: deve trattarsi di «fatti» dedotti dal contribuente che siano «diversi» da quelli (costitutivi) posti a fondamento della pretesa fiscale contenuta nell'atto impositivo (deve trattarsi dunque di fatti impeditivi, modificativi o estintivi del debito accertato); viceversa «se si tratta di fatti già adottati dal fisco nella motivazione dell'accertamento, il ricorso del contribuente rende quei fatti controversi e, come tali, bisognevoli di prova».

In altre parole la articolata riproposizione nel ricorso del medesimo fatto posto a fondamento della pretesa fiscale (ovviamente in termini meramente antitetici o contrari rispetto a quello contenuto nell'atto impositivo) non per questo rende quel fatto (assertivo o negativo che sia), dedotto dal contribuente, estraneo al *thema probandum* ovvero provato secondo il principio di non contestazione per la circostanza che l'ente impositore nella memoria di costituzione si sia limitato a richiedere la conferma della legittimità dell'atto impugnato e quindi il rigetto del ricorso: l'ente impositore sarà infatti tenuto, secondo le regole generali, a provare il fatto costitutivo della pretesa fiscale.

Ciò precisato e ritornando alle conseguenze pregiudizievoli (per la parte resistente) derivanti da una generica contestazione dei «motivi» di ricorso secondo il disposto dell'art. 23, comma 3, d.lgs.

fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche».

505 Resistenze sulla indisponibilità del diritto, cfr. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, pagg. 330 e seguenti; La Rosa, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

546/1992, va dato atto di una giurisprudenza che non appare estremamente rigorosa sul punto. Si è infatti ritenuto che «il fatto che nel giudizio di primo grado l'Amministrazione finanziaria non abbia preso posizione anche su motivi avversari logicamente subordinati non equivale ad ammissione delle affermazioni che li sostanziano, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio impositore di scegliere nel prosieguo del giudizio le diverse argomentazioni difensive da opporre alle domande subordinate avversarie, allorché le questioni dedotte in via principale siano state rigettate».

Ad ogni modo il principio di non contestazione opera, a stretto rigore, su un piano diverso rispetto alla individuazione della materia del contendere su cui incide propriamente (per quanto riguarda la parte resistente) l'art. 23, comma 3, d.lgs. 546/1992: esso opera infatti sul piano della valutazione del materiale probatorio, ovvero, come recita la rubrica dell'art. 115 c.p.c., quello della «disponibilità delle prove».

E al riguardo la citata sent. delle Sezioni unite n. 761 del 2002 ha anche affrontato il problema della revocabilità della non contestazione, nel caso cioè in cui la parte (nella specie) resistente si sia tempestivamente costituita in giudizio senza specificamente contestare i fatti dedotti dal contribuente, però lo abbia invece fatto solo con memorie successive. La Suprema Corte dà una soluzione articolata partendo da una impostazione generale di non revocabilità della non contestazione (e cioè per la sua preclusione), pure individuando un «diverso grado di stabilità» del principio di non contestazione in relazione ai «fatti» di cui trattasi: si avrebbe dunque

l'irrevocabilità della non contestazione in caso di fatti soggetti al potere di allegazione della parte, «simmetricamente» soggiacendo agli stessi limiti apprestati per tale potere; sarebbe invece revocabile (si parla di «principio della provvisorietà») se la contestabilità riguarda «circostanze di rilievo istruttorio», appartenenti al tema istruttorio della controversia, senza alcuna modificazione dell'oggetto del decidere.

Le osservazioni che precedono introducono un tema connesso, però diverso, rappresentato dalle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione in giudizio della parte resistente⁵⁰⁶.

506 Il termine per la costituzione in giudizio della parte resistente viene considerato infatti meramente ordinatorio, per cui la costituzione dell'Ufficio, potendo essere anche tardiva, ha natura eventuale e la sua mancanza non impedisce al processo di avere il suo normale svolgimento; cfr., tra gli altri, Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pagg. 489 e seguenti; Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pagg. 127 e seguenti; Fransoni, *La costituzione*, cit., pagg. 455 e seguenti; Glendi, *Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, pagg. 556 e seguenti; Santamaria, *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996, pag. 400; Colli Vignarelli, *Il processo tributario*, in Ferlazzo Natoli, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 237; Socci, in Socci-Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, pagg. 145 e seguenti; Campeis-De Pauli, *Il manuale del processo tributario*, Padova, 1996, pagg. 149 e seguenti e 225 e seguenti; Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie ed i principi del "giusto processo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pag. 478; D'Amati, *Diritto tributario*, Bari, 1999, II, pag. 272; Susanna, *Termini per la costituzione in giudizio del resistente*, in *Riv. giur. trib.*, 2000, pagg. 803 e seguenti; A. Finocchiaro-M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pagg. 484 e seguenti; Galluzzi, *Sub art. 23*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione-Menchini-Miccinesi, Milano, 2004, pagg. 294 e seguenti; Trovato, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996, pagg. 131 e seguenti; Giovanardi, *La costituzione del resistente. La valenza del termine e il contenuto dell'atto di controdeduzioni*, in "Codice del processo tributario", a cura di Uckmar-Tundo, Piacenza, 2007, pagg. 448 e seguenti; in giurisprudenza vd. Commissione tributaria provinciale di Torino, 13 aprile 2000, n. 31, in *Riv. giur. trib.*, 2001, pagg. 436 e seguenti, con nota di Ficarelli, *Costituzione del resistente nel processo tributario ed effetti dell'omesso invio "dell'avviso bonario"*, con indicazioni di altra giurisprudenza; Commissione tributaria provinciale di Modena, 13 luglio 2000, n. 405, in *Boll. trib.*, 2001, pag. 1099; Commissione tributaria provinciale di Foggia, 10 febbraio 2000, n. 24, ivi, 2002, pag. 228.

Costituisce infatti giurisprudenza consolidata (anche recente) l'affermazione secondo cui la tardività della costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità o inammissibilità, però determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse. Si tratta della «facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi».

Vi è da chiedersi quindi quali siano le conseguenze di una tardiva costituzione in giudizio della parte resistente con riferimento alla valutazione delle prove alla luce del principio di non contestazione (rispetto ai fatti dedotti dal contribuente).

Come si è detto, fino a quando la parte resistente è contumace il suddetto principio non opera, con la conseguenza che il giudice è chiamato a valutare la prova dei fatti allegati dal contribuente secondo gli ordinari criteri. Nel momento in cui si ha una costituzione tardiva dell'amministrazione resistente sembra logico ritenere che, qualora i fatti allegati dal contribuente non siano specificamente contestati nella (tardiva) memoria di costituzione, il giudice sia esonerato dall'analisi probatoria rigorosa circa la sussistenza di tali fatti, potendo quindi fare ricorso al criterio di valutazione degli stessi secondo il principio di non contestazione (più favorevole per il contribuente).

La soluzione appare diversa allorquando la tardiva costituzione in giudizio dell'Amministrazione sia caratterizzata dalla specifica contestazione dei fatti dedotti dal ricorrente. Invero nel sistema processuale delineato dal d.lgs. n. 546/1992 il ricorrente-contribuente può produrre le prove documentali fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione a norma dell'art. 32, comma 1, d.lgs. 546/1992.

La previsione di tale termine appare prima facie collegata proprio alla costituzione tempestiva della parte resistente e quindi alla (altrettanto tempestiva) valutazione, da parte del ricorrente/contribuyente, di quali fatti egli sia tenuto a fornire la prova alla luce delle contestazioni contenute nella avversa memoria di costituzione.

comunque, a ben vedere l'art. 32, comma 1, d.lgs. 546/1992 attribuisce al ricorrente solo una facoltà – in termini temporali – (per la presentazione delle prove documentali), della quale facoltà potrà avvalersi o meno. Però come si è detto, nel caso in cui la parte resistente non si sia costituita, il contribuente sarà in ogni caso tenuto a provare i fatti allegati secondo gli ordinari criteri, fornendo quindi la prova documentale nei termini di legge (ivi compreso conseguentemente il termine previsto in prossimità dell'udienza dal citato art. 32, comma 1, d.lgs. 546/1992), stante la inoperatività del principio di non contestazione in caso di contumacia della controparte.

Il mancato rispetto di tale ultimo termine da parte del contribuente avrà quindi le medesime conseguenze negative (per il contribuente medesimo, quanto al rispetto dell'onere della prova posto a suo carico) sia nel caso in cui la parte resistente rimanga contumace sia nel caso in cui essa si costituisca tardivamente e contesti specificamente i fatti dedotti dal contribuente, senza che tale ultima evenienza possa, pertanto, integrare alcuna concreta compromissione del diritto di difesa della parte ricorrente.

Nei procedimenti aventi per oggetto il diritto al rimborso l'applicazione del principio di non contestazione rispetto ai fatti dedotti nel ricorso dal contribuente non sembra presentare particolari problemi.

Infatti, tenuto conto della posizione assunta dall'Amministrazione nella memoria di costituzione, tali fatti dovranno quindi considerarsi pacifici, ove l'Amministrazione «li abbia esplicitamente ammessi ovvero abbia impostato la propria difesa su argomenti logicamente incompatibili con il disconoscimento dei fatti medesimi, ovvero quando si sia limitata a contestarne esplicitamente e specificamente taluni soltanto, evidenziando in tal modo il proprio non interesse ad un accertamento degli altri»; ovvero «non contestati», secondo il principio sopra enunciato dalle Sezioni unite e la nuova disposizione, qualora la memoria di costituzione dell'Amministrazione contenga solo una generica contestazione dei fatti medesimi, con la conseguenza, in entrambi i casi, che tali fatti dovranno ritenersi provati.

Appare opportuno ricordare anche in questa sede che, alla luce del «principio della collaborazione e della buona fede»⁵⁰⁷ che deve improntare i rapporti tra contribuente e Amministrazione (*ex art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212*), secondo l'art. 6, comma 4, della stessa l. n. 212/2000 «al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa».

Anche se tali disposizioni attengono precipuamente all'azione o

507 V. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, pagg. 133 e seguenti, Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, *passim*, specie pagg. 285 e seguenti, Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

all'istruttoria amministrativa e quindi non alla fase del contenzioso giudiziale, comunque si è affermato dalla giurisprudenza di legittimità – significativamente richiamando proprio la pronunzia sopra citata delle *S.u.* della Suprema Corte n. 761 del 2002 sul principio di non contestazione – che, qualora il contribuente deduca che la prova di una determinata circostanza a lui favorevole emerga dalla documentazione detenuta dall'Amministrazione finanziaria (nel caso di specie si trattava di bollette e documenti comprovanti l'avvenuto pagamento), «l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente, è ancora più forte di quello che grava sui convenuti privati (a proposito dei quali v. Cass. 2002/761 e Cass. 2004/10031), perché le disposizioni degli artt. 18 della legge n. 241/1990 e 6 della legge n. 212/2000 (secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire di ufficio quei documenti che già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica) costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale».

Si è conseguentemente statuito che nell'ipotesi in cui «il contribuente, che agisca per il rimborso di tasse o diritti non dovuti, eccepisca che le bollette (o le lettere) comprovanti il pagamento (o la richiesta di rimborso) siano in possesso dell'Amministrazione, quest'ultima è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto perché se non lo fa, il giudice potrà desumere elementi di prova da tale suo comportamento (Cass. 2001/6097 e 2002/12284)».

Da ultimo va tenuto presente che in materia tributaria non è infrequente l'ipotesi che si controverta su fatti concernenti diritti indisponibili, posti in genere a vantaggio dell'Amministrazione

finanziaria. Se dunque il principio di non contestazione dovesse essere confermato nell'ambito di applicabilità più ristretto rappresentato solo dai fatti concernenti diritti disponibili, la conseguenza sarà che in materia di diritti indisponibili e in ordine ai fatti costitutivi di tali diritti il giudice non potrà trarre alcuna valutazione *ex art. 115 c.p.c.* dalla posizione (anche di generica contestazione) assunta dalla parte resistente⁵⁰⁸.

In giurisprudenza si trova spesso affermato che i fatti possono considerarsi pacifici quando la parte abbia impostato la propria difesa su argomentazioni logicamente incompatibili con il loro disconoscimento e che la contestazione può essere implicita quando le argomentazioni difensive sono viceversa logicamente incompatibili con l'esistenza dei fatti medesimi.

La disciplina del ricorso al giudice tributario e dei motivi aggiunti (artt. 18, 21 e 24, d.lgs. 546/1992), impone al contribuente di contestare, entro un termine perentorio e a pena di inammissibilità, i fatti posti a base della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, senza possibilità di integrazione mediante nuove e successive contestazioni (salva l'ipotesi, in ogni caso eccezionale, dei motivi aggiunti di cui al comma 2 dell'art. 24 d.lgs. 546/1992).

Conseguentemente, si può sostenere con certezza che la normativa processual-tributaria pone a carico del ricorrente un vero e proprio onere di contestazione; da ciò deriva che dalla mancata contestazione espressa o almeno implicita del fatto, dal mero silenzio

508 Nei giudizi di rimborso dovrà quindi richiedersi la prova secondo i generali criteri in ordine ai fatti relativi, ad esempio, alla tempestività della istanza di rimborso, posto che «in materia tributaria, la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili – perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti –, è rilevabile anche d'ufficio».

in proposito, deriva l'incontestabilità definitiva del fatto stesso: questo va considerato pacifico (o non controverso) e quindi non bisognevole di prova, da parte del giudice, a prescindere dalla sua ammissione o concorde allegazione.

L'art. 111, comma 2, Cost., ed il principio di parità delle parti ivi consacrato, impongono di considerare esistente, a carico dell'Amministrazione finanziaria, un onere di contestazione analogo a quello gravante sul contribuente; ne consegue che il mero silenzio (e non la esplicita ammissione) serbato dall'Amministrazione su di un fatto affermato dalla controparte è sufficiente ad attribuire al fatto stesso natura incontrovertibile.

Sussistendo per entrambe le parti del processo tributario un onere di contestazione dei fatti, ed operando dunque nei confronti delle stesse il principio di non contestazione, risulta in generale che i fatti di causa, a prescindere da chi ne affermi la sussistenza, per essere considerati controversi e dunque bisognevoli di prova, devono formare oggetto di contestazione espressa (o almeno implicita) ad opera della parte interessata alla non verifica dei fatti stessi. In mancanza, il giudice dovrà considerare come veri i fatti in questione, indipendentemente dalla loro prova (né il giudice potrà sollecitare un'attività probatoria sui fatti stessi). L'effetto della incontrovertibilità del fatto deriva dunque non già dalla sua ammissione, però dal semplice silenzio serbato sullo stesso, e quindi dalla sua non contestazione espressa (o per lo meno implicita).

3.8 La rinuncia

L'Amministrazione finanziaria può, in via di autotutela, ovvero rinunciando o desistendo al giudizio, pervenire ad una definizione più

coerente ai dati oggettivi di quella particolare fattispecie dedotta in giudizio e tale da evitare un'inutile e defatigante prosecuzione del contenzioso⁵⁰⁹, nonostante il credito d'imposta, quale espressione del precetto fiscale, non sia nella sua essenza negoziabile in considerazione del principio di legalità.

Tutto ciò in quanto «il principio dell'indisponibilità dell'imposizione tributaria non osta a che l'Amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità totale o parziale dell'atto impositivo, e lo ritiri in via di autotutela, determinando così la cessazione della materia del contendere e l'estinzione del processo⁵¹⁰ pendente, o tuttavia, disponga della lite, decidendo di resistere o non ad un ricorso, di impugnare o non una pronuncia sfavorevole, di coltivare un gravame o rinunciarvi».

Il processo tributario, al pari del processo civile, inteso quale complesso di atti, volti al raggiungimento di un fine, può subire vicende che impediscono o quantomeno allontanano il conseguimento del fine medesimo, e cioè la pronuncia del provvedimento giurisdizionale, mediante il quale il giudice provvede sulla domanda.

Come noto, tali vicende possono considerarsi come avvenimenti

509 Si tratta della applicazione processuale dei principi di correttezza e buona fede. V., al riguardo, G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, pagg. 149 e seguenti. Quanto all'imparzialità della pubblica amministrazione finanche in sede contenziosa, si debbono richiamare U. Allegretti, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, Cedam, 1965, pagg. 278 e seguenti; nonché F. Benvenuti, *L'ordinamento repubblicano*, Venezia, Libreria Universitaria, 1967, pagg. 248 e seguenti.

510 Si vedano, tra i tanti, Bianchi D'Espinosa-Baldi, *Estinzione del processo (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, pag. 916; Vaccarella, *Inattività delle parti, ed estinzione del processo di cognizione*, Napoli, 1975, pagg. 30 e seguenti; Id., *Rinuncia agli atti del giudizio*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, pagg. 960 e seguenti; Saletti, *Estinzione del processo (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, XIII, Roma, 1994, pag. 2; Monteleone, *Estinzione (processo di cognizione)*, in *Dig., disc. priv., sez. civ.*, VIII; Torino, 1992, pagg. 131 e seguenti.

anormali, rispetto ad un susseguirsi di atti processuali, che portano direttamente al provvedimento finale. Si parla, pertanto, di svolgimento anormale del processo per indicare un concatenarsi di atti, i quali non possono giungere alla loro soluzione funzionale a causa di un ostacolo che si sovrappone. A tal proposito si parla anche di «crisi» del processo, per indicare gli avvenimenti che sospendono, interrompono o estinguono il processo stesso.

In linea generale, il processo si estingue⁵¹¹ in quanto abbia raggiunto il suo punto finale e, quindi, la pronuncia di un provvedimento di merito, oppure in quanto si verifichi un avvenimento che impedisca al processo di proseguire, togliendo ogni effetto alla domanda introduttiva. Nel primo caso, a seguito di una sentenza definitiva, l'estinzione viene considerata come una normale conseguenza della struttura del processo; alla seconda ipotesi si riconducono, invece, gli avvenimenti che in vario modo agiscono sul processo in corso, impedendo al processo stesso di raggiungere una decisione di merito. Tali eventi sono rappresentati dall'estinzione del processo per inattività delle parti e dalla rinuncia agli atti.

Tramite la rinuncia – denominata dal legislatore tributario «rinuncia al ricorso» e non «rinuncia agli atti», probabilmente per mettere in evidenza il carattere impugnatorio del processo tributario – le parti manifestano la loro volontà di estinguere il giudizio iniziato.

511 L'art. 44 non prevede, quale modalità alternativa di esternazione della rinuncia, la dichiarazione resa in udienza e documentata nel relativo verbale: modalità, questa, che risulta viceversa espressamente contemplata nell'art. 306 del codice di procedura civile. Sulla operatività di tale procedura anche nel processo tributario si veda Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 236; Id, *L'estinzione del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pagg. 433 e seguenti; Della Valle, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Aa.Vv. Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, pag. 628; *contra*, circ., 23 aprile 1996, n. 98/E.

Oggetto della rinuncia sono gli atti processuali nella loro globalità, a cominciare dall'atto introduttivo del giudizio.

Anche nel processo tributario tale istituto «risponde ad un'ovvia esigenza di coerenza in un sistema che fondi lo svolgimento del processo sull'impulso di parte e che ad un insufficiente impulso faccia seguire la dichiarazione di inidoneità del processo a concludersi con la sentenza di merito»; da ciò deriva la chiusura della vicenda giudiziale o, per meglio dire, di quella particolare vicenda giudiziale⁵¹².

L'art. 44 d.lgs. 546/1992, reca una compiuta disciplina dell'istituto⁵¹³ contemplandolo espressamente come una delle cause di estinzione del processo tributario; è facile notare che tale disposizione ricalca la corrispondente previsione di cui all'art. 306 c.p.c.. Legittimato a porre in essere la rinuncia al ricorso è l'attore; la rinuncia in esame, quindi, può essere fatta oltre che, ovviamente, dal contribuente, anche dall'ufficio che impugni una decisione a sé sfavorevole emessa in primo grado.

La rinuncia di per sé non è sufficiente ad estinguere il giudizio però, al pari del processo civile, è necessaria la concorrente volontà di accettazione della parte o delle parti costituite che nutrano effettivo interesse alla prosecuzione del giudizio⁵¹⁴. Tale principio è

512 Non bisogna dimenticare che l'estinzione del processo, come precisato dall'art. 310 c.p.c. – applicabile al processo tributario in quanto disposizione dalla valenza generale – «non estingue l'azione», cioè non tocca il diritto fatto valere in giudizio. Essa, invece, «tocca il diritto di chiedere al giudice il riconoscimento del diritto, cioè l'azione in senso processuale o astratto, in quanto in quel processo il giudice non può più provvedere sulle domande delle parti, mentre queste ultime conservano il potere di adire nuovamente il giudice per far valere il proprio diritto, a meno che nel frattempo si verifichino altri eventi che estinguano a loro volta quest'ultimo».

513 Castaldi, *Rinuncia nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., XII, Torino, 1996, pag. 540.

514 Russo, *L'estinzione del processo tributario*, cit., pag. 439.; Castaldi, *Art. 44*, cit., pag. 454.

espressamente stabilito dal comma 3 dell'art. 44, in base al quale «la rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo». Tanto la rinuncia che l'accettazione (quando necessaria), devono essere debitamente sottoscritte e depositate presso la segreteria della commissione avanti la quale pende il giudizio.

È noto che ogni singolo atto processuale, una volta compiuto, fa sorgere aspettative e poteri nella parte avversaria, in quanto anche quest'ultima può ritenere utile utilizzare il processo nella sua globalità per conseguire un determinato effetto: la struttura del processo importa, dunque, che questo non sia un mezzo fornito ad esclusivo vantaggio dell'attore, il quale non ne può unilateralmente disporre senza il consenso di chi sia interessato eventualmente alla prosecuzione del giudizio.

La domanda introduttiva, infatti, crea delle aspettative e rende attuali i poteri processuali, non solo della parte che ha iniziato il giudizio, però anche del convenuto, il quale potrebbe essere direttamente interessato alla prosecuzione del giudizio medesimo e che lo legittima a richiedere una pronuncia di merito al giudice adito, salvo che il convenuto medesimo ritenga più conveniente abbandonare il processo; tutto ciò sta alla base dell'accettazione come elemento integrante l'efficacia della rinuncia.

Ad ogni modo, nel processo tributario se in linea di massima la controparte, rispetto al rinunciante, non nutre alcun interesse alla prosecuzione del giudizio e, quindi, la sua accettazione nella maggior parte dei casi è marginale, non è implicito sostenere che l'accettazione non è una condizione «istituzionalmente» richiesta ai fini dell'efficacia della rinuncia.

Dato che l'accettazione costituisce un elemento fondamentale della disciplina dell'istituto, la dottrina ha dovuto necessariamente verificare in quali ipotesi le controparti costituite possano nutrire interesse rispetto alla prosecuzione del processo rispetto alla rinuncia⁵¹⁵.

Ne deriva che in tal caso sussiste uno specifico interesse dell'ufficio ad esprimere la propria accettazione alla rinuncia avanzata dal contribuente, in quanto il contribuente potrebbe esercitare, entro il termine di cui sopra, un'ulteriore azione di condanna e instaurare nuovamente un giudizio avente identico oggetto.

Come osservato, l'accettazione è ritenuta necessaria dalla legge, laddove la controparte sia interessata alla prosecuzione del giudizio al fine di ottenere il provvedimento finale del giudice. L'adesione della controparte, dunque, non rappresenta qualcosa di assolutamente necessario per il perfezionament⁵¹⁶o della rinuncia, mentre quando ne ricorrano gli estremi essa costituisce un presupposto senza il quale la rinuncia non ha alcun effetto.

Considerando tale fenomeno, la dottrina ha cercato di

515 Si è rilevato che un interesse alla prosecuzione del giudizio in primo grado potrà ravvisarsi in capo all'ufficio quando il contribuente intende rinunciare agli atti a seguito dell'azione di rimborso. In tal caso, poiché la rinuncia al ricorso non incide sul diritto all'azione – e, dunque, a far valere in sede giurisdizionale la posizione di diritto sostanziale sottesa – e, d'altronde, l'esperimento dell'azione di rimborso a seguito di silenzio-rifiuto dell'Amministrazione è soggetta all'ordinario termine di prescrizione decennale, «risulta evidente che il contribuente, una volta abbandonato il ricorso, avrebbe la possibilità di adire nuovamente il giudice tributario per ottenere la condanna dell'Amministrazione alla restituzione dell'indebito attraverso l'esperimento di una nuova azione».

516 In questo senso è un accordo processuale: cfr. Carnelutti, *Sistema del diritto processuale civile*, II, cit., pagg. 116 e seguenti, il quale più che di rinuncia parla di revoca della domanda. Anche nelle recenti elaborazioni parte della dottrina ritiene che la rinuncia agli atti deve essere intesa come accordo processuale; cfr., in particolare, Bongiorno, *Accordo processuale*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988, pag. 3.

determinare la natura dell'accettazione o partendo dalla constatazione che l'accettazione costituisce un requisito essenziale per la validità della rinuncia, oppure che essa ha un valore eventuale però tuttavia necessario. Sotto il primo aspetto la rinuncia agli atti è stata classificata come negozio giuridico bilaterale di natura processuale, oppure come accordo o contratto, sotto il secondo aspetto si è posta in luce l'essenziale indipendenza tra l'una e l'altra manifestazione unilaterale di volontà e la preminenza dell'una sull'altra o come negozio giuridico unilaterale o soltanto processuale quale «atto giuridico unitario processuale».

Ancora più in particolare, per un verso non si esclude l'esistenza della categoria degli atti negoziali all'interno del processo, alla quale apparterebbe anche la rinuncia agli atti, consistendo in una manifestazione di volontà, diretta immediatamente al conseguimento di un effetto giuridico che consiste nella cessazione del processo; per altro verso, la rinuncia viene intesa come atto giuridico in senso stretto, a causa della particolarità degli atti processuali che operano sul rapporto giuridico processuale e incidono sullo sviluppo e sull'esito del processo stesso.

Ad ogni modo, è chiaro che la rinuncia agli atti non si può considerare come una manifestazione del potere dispositivo sostanziale della parte che la manifesta. In realtà, l'espressione del potere dispositivo della parte è rappresentata non dalla rinuncia agli atti, però dalla rinuncia all'azione e, cioè, come si vedrà, dalla definitiva abdicazione al potere di chiedere la tutela giurisdizionale.

Nulla, infatti, impone al legislatore di consentire alle parti di rinunciare alla tutela giurisdizionale in quel determinato processo, riservandosi di chiederla di nuovo in un successivo giudizio, mentre

sarebbe contraddittorio con il principio della domanda impedire alla parte di disporre della sua situazione giuridica sostanziale per il solo fatto di averne chiesto la tutela giurisdizionale. Risulta evidente, infatti, che la rinuncia alla tutela giurisdizionale nel singolo processo implica un potere di disposizione del singolo processo.

In conclusione, la rinuncia agli atti non rappresenta un fenomeno che coinvolge il diritto sostanziale sotteso al processo; la funzione propria dell'istituto ha rilevanza endoprocessuale e non si ripercuote al di fuori di esso sul versante sostanziale. La rinuncia agli atti non è espressione del coefficiente di dispositività sostanziale però rappresenta espressione del potere dispositivo tipicamente di natura processuale e che opera solo all'interno del contesto processuale.

In ambito tributario, ne deriva che se è vero che l'Amministrazione finanziaria non può rinunciare al credito che gli spetta in virtù della mancanza di potere dispositivo propria della funzione, può, ma, rinunciare agli atti del giudizio (possibilità che gli sarà concessa, logicamente, solo in secondo grado quando rivesta il ruolo di parte appellante, poiché nel primo grado l'attore è sempre il contribuente), in quanto la problematica si sposta sul versante strettamente processuale; in sostanza, quindi, è necessario distinguere alla base tra ciò che è diritto sostanziale e ciò che è compreso nell'ambito del processo e dei meccanismi suoi propri.

Le parti del processo, con la rinuncia agli atti, rinunciano esclusivamente al loro potere di richiedere una pronuncia di merito in quel determinato processo. L'effetto di questa forma di rinuncia è soltanto quello di privare il giudice del potere-dovere di emanare una valida pronuncia di merito e di rendere irrilevante la procedura e, pertanto, inidonea a concludersi con la sentenza definitiva del

giudizio.

Anche nel processo tributario, al pari del processo civile, possiamo distinguere tre differenti tipi di rinuncia: ai singoli capi della domanda, all'azione e agli atti.

La rinuncia ai singoli capi della domanda, rientra nella facoltà di modificare, ai sensi dell'art. 183 c.p.c., le domande e le conclusioni precedentemente formulate in modo che il difensore possa optare per la condotta processuale ritenuta più rispondente all'interesse del proprio rappresentato. Anch'essa è espressione del potere dispositivo processuale collegata, nello specifico, alla corretta strategia processuale che la parte voglia perseguire.

Con riferimento alle altre due forme, invece, la rinuncia agli atti va distinta concettualmente dalla rinuncia all'azione, in quanto la prima indica semplicemente la volontà di non proseguire quel determinato processo, facendo venir meno, di conseguenza, il potere-dovere del giudice di emanare una valida pronuncia di merito, mentre la seconda incide indirettamente sul diritto sostanziale fatto valere in giudizio.

Tale contrapposizione è implicita nel comma 1 dell'art. 310 c.p.c., in base al quale l'estinzione del processo non estingue l'azione, nel senso che la rinuncia all'azione è un modo improprio per designare la rinuncia al diritto sostanziale sottostante. Questo significa, nel caso della rinuncia agli atti, non soltanto che il diritto sostanziale che costituiva l'oggetto del processo estinto rimane integro, ossia non pregiudicato dall'estinzione, però significa anche che – salvo naturalmente il sopravvenire della prescrizione o della decadenza – l'azione per far valere quel diritto può essere riproposta con l'introduzione di un altro processo.

Anche la rinuncia di cui all'art. 44 d.lgs. 546/1992 è l'atto con il quale le parti riconoscono l'inidoneità del processo in quel momento pendente a concludersi con la pronuncia di merito, senza conseguenze sull'azione e sulla possibilità di riproposizione della domanda; essa pertanto, esplica i suoi effetti limitatamente alla singola vicenda processuale instauratasi con la proposizione della domanda.

La rinuncia all'azione, invece, viene definita come «la definitiva abdicazione del diritto ad invocare la tutela giurisdizionale per la propria situazione soggettiva»; ne deriva che la rinuncia all'azione esplica i suoi effetti anche sul piano sostanziale provocando una pronuncia di cessata materia del contendere con effetto di rigetto (nel merito) della domanda. Inoltre, è necessario sottolineare che per la rinuncia all'azione, a differenza della rinuncia agli atti, non è necessaria l'accettazione; la controparte, infatti, non avrebbe mai un interesse giuridicamente rilevante ad opporvisi poiché la dichiarazione di cessazione della materia del contendere produce lo stesso effetto della pronuncia di rigetto della domanda.

La rinuncia all'azione, allora, può essere considerata come il riconoscimento da parte dell'attore dell'infondatezza della propria azione⁵¹⁷.

Comunque, bisogna osservare che nel processo tributario risulta difficilmente configurabile, in concreto, una effettiva distinzione fra rinuncia all'azione e rinuncia agli atti. Infatti i ristrettissimi termini decadenziali riconosciuti al contribuente per l'esperimento dell'azione giurisdizionale davanti alle commissioni tributarie rendono sufficiente

517 Anche la giurisprudenza mette in evidenza che mentre la rinuncia all'azione incide sul diritto e, quindi, preclude ogni ulteriore tutela giurisdizionale, derivandone una pronuncia di cessazione della materia del contendere; la rinuncia agli atti agisce solo all'interno di quel determinato processo, la cui estinzione lascia salvo l'esercizio dell'azione in un nuovo processo.

la mera acquiescenza alle pretese avanzate dall'Amministrazione finanziaria però ci consentono altresì di rilevare come assai spesso la rinuncia agli atti del giudizio, seppur distinguibile sul piano concettuale, in pratica, si risolve in via consequenziale in una rinuncia all'azione.

Anche nella fase d'appello, infatti, le parti possono compiere la rinuncia, la quale potrà assumere le consuete due configurazioni.

La rinuncia all'appello corrisponde ad una rinuncia agli atti effettuata in secondo grado che, sebbene non trovi una espressa regolamentazione, esplica i suoi effetti nel giudizio d'appello secondo la normale disciplina della rinuncia al ricorso (rinuncia agli atti del giudizio) in primo grado.

La rinuncia all'appello deve tenersi distinta dalla rinuncia all'impugnazione che, invece, è la corrispondente forma di rinuncia all'azione operata in secondo grado. Occorre perciò tener presente la diversità concettuale tra le due ipotesi di rinuncia (all'appello e all'impugnazione) così come nel primo grado di giudizio⁵¹⁸.

Detto ciò, è importante sottolineare come la pronuncia in esame abbia posto sul medesimo piano la rinuncia all'appello e l'autotutela senza tener conto della diversità di effetti che si producono sul processo a seconda dei casi.

La rinuncia all'appello comporta l'estinzione del giudizio di secondo grado e – in virtù dell'art. 338 c.p.c. applicabile ai sensi dell'art. 49 d.lgs. 546/1992 in sede di gravame – il passaggio in

518 Giova tuttavia sottolineare che la rinuncia all'appello è un atto processuale di definizione della lite che preclude una pronuncia di merito da parte del giudice adito. Nel processo tributario la rinuncia all'appello, a causa della particolare disciplina dell'istituto, comporta effetti simili a quelli della rinuncia all'impugnazione che consistono, in particolare nella consumazione dell'azione. Anche nel processo tributario, perciò, gli istituti in questione devono tenersi distinti.

giudicato della sentenza di primo grado favorevole all'appellato, consolidando definitivamente la posizione della parte risultata vittoriosa in primo grado⁵¹⁹. Viceversa, nel caso in cui l'ufficio abbia provveduto ad annullare il proprio atto in via di autotutela il giudice dovrà dichiarare la cessata materia del contendere.

Premesso che si ha cessata materia del contendere quando la controversia ha trovato una sua composizione tra le parti e, quindi, non esiste più l'interesse delle medesime alla prosecuzione del processo al fine di ottenere una pronuncia di merito, ne discende che l'uniformità di effetti tra rinuncia all'appello e autotutela, a seguito di una sentenza di primo grado che ha annullato interamente l'atto impugnato, si potrà avere solo riconoscendo che la pronuncia di cessata materia del contendere comporta anche il giudicato.

Proprio a tal riguardo, secondo parte della dottrina la pronuncia

519 Sul punto non dovrebbero porsi problemi. Può essere utile richiamare la dottrina che si è occupata in genere dell'istituto del giudicato: Chiovenda, *Sulla cosa giudicata*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, Roma, 1931, pagg. 399 e seguenti; Allorio, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935; Micheli, *Sulla natura giuridica dell'eccezione di cosa giudicata*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1945, I, pagg. 86 e seguenti; Russo, voce *Giudicato*, IV) *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. XV, Roma, 1988; Glendi, voce *Giudicato IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Trecc.*, agg., Roma, 2004; Consolo-D'Ascola, voce *Giudicato tributario*, in *Enc. dir. agg.*, Milano; Menchini, *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987; Frasoni, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001; Mangione, *In tema di ultrattività del giudicato tributario*, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, pagg. 1233 e seguenti; Borriani, *Sull'ultrattività del giudicato tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1959, II, pagg. 325 e seguenti; Magnani, *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, pag. 432; Tarzia, *Connessione di cause e processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, pagg. 402 e seguenti; Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pagg. 583 e seguenti; Bellè, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, pagg. 288 e seguenti; Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002; Manzon, *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pagg. 453 e seguenti; Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pagg. 295 e seguenti.

di cessazione investe il merito della controversia ed è, quindi, suscettibile di dare vita alla cosa giudicata⁵²⁰.

Comunque, anche ammettendo che la cessazione della materia del contendere conduce alla formazione del giudicato, gli effetti della rinuncia all'appello e dell'autotutela dovrebbero tenersi ugualmente distinti quando, ad esempio, le parti risultassero reciprocamente soccombenti in primo grado e, a seguito dell'appello principale, la controparte proponga appello incidentale tardivo.

Il tema della rinuncia nella fase d'appello ha assunto particolare importanza in alcune pronunce di legittimità che hanno prospettato due orientamenti contrastati – peraltro a distanza di pochi mesi – in tema di rinuncia all'appello da parte del funzionario tributario.

Secondo un primo orientamento, il funzionario delegato a rappresentare in udienza l'Amministrazione finanziaria non ha il potere, in mancanza di delega specifica, di disporre della pretesa fiscale e, quindi, di rinunciare al ricorso in appello proposto dall'ufficio. In altra occasione, il potere di rinuncia è stato escluso a causa della natura pubblicistica ed indisponibile della pretesa tributaria; infatti, attesa la natura pubblicistica e non privatistica della pretesa, il rappresentante dell'ufficio non poteva esprimere, in modo valido ed efficace, alcuna rinuncia. Con ciò si stabiliva il principio generale secondo cui sussisterebbe una vera e propria indisponibilità del potere di rinuncia in capo al funzionario medesimo.

Successivamente la Cassazione è giunta a conclusioni

520 Tale conclusione non è tuttavia condivisa dalla giurisprudenza di legittimità, che continua a sostenere, nella maggior parte delle pronunce, come a seguito della emanazione di una sentenza di cessazione della materia del contendere consegue, da un lato, la caducazione della sentenza impugnata e, dall'altro lato, l'assoluta inidoneità della sentenza di cessazione della materia del contendere ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale, con la conseguente possibilità di riproposizione della domanda.

diametralmente opposte, ritenendo che al funzionario deve riconoscersi un potere di rappresentanza generale dell'Amministrazione che comporta, di conseguenza, anche il relativo potere di rinuncia all'appello, così come ha ribadito anche la sentenza oggetto del nostro commento. Al riguardo si è anche specificato che i funzionari che curano il contenzioso hanno, alla luce dei principi di collaborazione e buona fede⁵²¹ tra contribuente e Fisco, sanciti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, capacità di porre in essere atti dotati di rilievo esterno nei confronti delle parti con cui entrano in relazione, con il conseguente potere per il funzionario di rinunciare, in sede di pubblica udienza, al ricorso in appello proposto dall'ufficio, anche in assenza di delega specifica.

In definitiva, la Cassazione riconosce ormai costantemente la legittimazione del funzionario tributario ad esternare validamente la volontà dell'Amministrazione, non potendo impedire a questi la possibilità di rinunciare all'appello.

A fronte delle osservazioni che precedono, e ragionando sempre in via concettuale, i problemi di interferenza tra la rinuncia ed il principio dell'indisponibilità, potrebbero sorgere, in via ipotetica, per effetto della rinuncia all'impugnazione da parte dell'Amministrazione.

Infatti, nel processo tributario, l'unica parte che potrebbe

521 D'Ayala Valva, L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale, in Riv. dir. trib., 2002, pagg. 267 e seguenti; Colli Vignarelli, I principi di affidamento e buona fede, in Codice delle ispezioni e verifiche tributarie, a cura di Uckmar-Tundo, Piacenza, 2005, pagg. 39 e seguenti; Id., Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, in Dir. prat. trib., 2005, II, pagg. 501 e seguenti e pagg. 549 e seguenti. Per un esame del citato art. 10, v. Colli Vignarelli, Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente, in Riv. dir. trib., 2001, I, pagg. 669 e seguenti; Id., Il revirement dell'Amministrazione finanziaria, in Codice delle ispezioni e verifiche tributarie, cit., pagg. 603 e seguenti.

rinunciare all'azione in primo grado è il contribuente, il quale, ma, accogliendo una visione non bilaterale dell'indisponibilità del rapporto tributario, non è soggetto a vincoli al suo potere dispositivo, né sul piano sostanziale, né tantomeno sul versante processuale. Un'eventuale rinuncia all'azione da parte del contribuente comporterebbe il consolidamento della pretesa impositiva, indipendentemente dalla natura del rapporto, in quanto, nella sua autonomia dispositiva, il soggetto privato è libero di scegliere come gestire sia il suo credito che il suo diritto d'azione processuale.

Diverso è il discorso per l'Amministrazione finanziaria. L'ufficio, infatti, non potrà rinunciare all'azione in primo grado, a causa della struttura concernente la legittimazione nel processo tributario, per cui l'unica possibilità di disposizione del diritto si potrebbe ipotizzare nel caso della rinuncia all'impugnazione, con la definitiva abdicazione alla tutela giurisdizionale ed il consolidamento della sentenza impugnata.

L'Amministrazione può comunque riconoscere l'infondatezza del ricorso che ha proposto di non impugnare la sentenza ad essa sfavorevole.

Con ciò si vuole affermare che la rinuncia all'impugnazione corrisponde ad un riconoscimento dell'infondatezza della propria azione. Al riguardo non vi saranno impedimenti derivanti dal principio dell'indisponibilità, tenuto conto che prima della rinuncia all'azione il credito è ancora incerto in virtù della pendenza del processo. Ne consegue che attraverso la rinuncia all'impugnazione l'Amministrazione finanziaria riconosce l'infondatezza della sua pretesa; in sostanza, l'Amministrazione finanziaria comprende che l'interesse fiscale al corretto riparto dei carichi pubblici è rispettato e

perciò annulla la sua azione giurisdizionale.

Questo può avvenire nel caso in cui l'Amministrazione si renda conto di un suo eventuale errore proprio durante lo svolgimento della vicenda processuale, per effetto, ad esempio, delle difese svolte dal contribuente o per la produzione di un documento che l'Amministrazione non aveva ancora preso in considerazione⁵²².

Sempre in quest'ottica, si può ravvisare una correlazione tra rinuncia in sede di gravame e acquiescenza sempre sotto il profilo del riconoscimento. Anche nel processo tributario l'acquiescenza opera come causa di improponibilità dell'impugnazione: tanto quella totale o propria, risultante da accettazione espressa della decisione o dal compimento di atti incompatibili con la volontà di impugnare, quanto quella parziale o impropria, la quale si determina in caso di impugnazione parziale e con riguardo alle parti della decisione non impugnate che siano autonome ed indipendenti rispetto a quelle investite dall'impugnazione suddetta.

Muovendo dalle analisi svolte possiamo rilevare che tramite l'esercizio del potere di autotutela l'Amministrazione finanziaria non rinuncia direttamente alla tutela giurisdizionale della propria situazione soggettiva, con dirette conseguenze sul versante sostanziale, però piuttosto manifesta la volontà di comporre la

522 Ispira in tal senso l'art. 70 del codice di rito in tema di cause riservate al pubblico ministero (il quale, come noto, interviene nel giudizio quando si ravvisano diritti indisponibili): il pubblico ministero deve agire obbligatoriamente nelle cause elencate tassativamente nell'art. 70 c.p.c. o, tuttavia, quando il suo intervento è previsto dalla legge; ai sensi dell'ultimo comma, inoltre, il pubblico ministero può intervenire in tutte le cause in cui ravvisi un interesse pubblico. Allo stesso modo, l'Amministrazione finanziaria se non ravvisa l'interesse pubblico (con il riconoscimento dell'illegittimità dell'atto impositivo, come avviene nell'autotutela) non interviene in giudizio o, tuttavia, non prosegue il giudizio, con la conseguenza che la controversia verrà definita dalla sentenza di cessata materia del contendere.

controversia in via stragiudiziale.

Bisogna evidenziare che la rinuncia all'appello e l'autotutela non producono gli stessi effetti sul corso del giudizio: la prima comporta la formazione del giudicato sulla sentenza di primo grado, mentre la seconda conduce alla pronuncia di cessazione della materia del contendere. Solo ammettendo che dalla sentenza di cessazione della materia del contendere discenda il giudicato allora si potrebbe rilevare uniformità di effetti quando la pronuncia di primo grado abbia annullato interamente l'atto impugnato.

Per quanto riguarda le rinunce processuali, si è osservato che la rinuncia agli atti del giudizio non costituisce un fenomeno che coinvolge il diritto sostanziale sotteso al processo. La funzione propria dell'istituto ha rilevanza endoprocessuale e non si ripercuote sul versante sostanziale.

Sotto altro profilo, il riconoscimento e la rinuncia, eliminando il contrasto sulla determinazione della vicenda storica cui fa riferimento la domanda, escludono la possibilità stessa che su quei fatti si formi il convincimento del giudice. Allo stesso modo, l'attore, rinunciando alla propria azione ammette implicitamente che la sua pretesa o è infondata o è inesistente e, quindi, non merita accoglimento.

A tal riguardo, allora, si può evidenziare che nel sistema processuale tributario sono presenti alcuni istituti che sono funzionali alla rivisitazione della propria posizione processuale e che potrebbero avere efficacia anche sul versante sostanziale.

In particolare, con la recente riforma di razionalizzazione del processo civile operata dalla l. n. 69 del 2009, l'art. 58 d.lgs. 546/1992, concernente i nuovi mezzi di prova in appello, è diventata norma speciale rispetto alla corrispondente disciplina prevista dal

codice di rito, in quanto, allo stato attuale, nel processo tributario è possibile produrre nuovi documenti anche in appello, a differenza del giudizio civile⁵²³.

La riforma del 2009, modificando l'art. 345, comma 3, c.p.c., ha espressamente previsto che in appello non possono essere prodotti nuovi documenti. La totale eliminazione dello *ius novorum* mira ad evitare l'introduzione in giudizio di un nuovo *thema decidendum* e, di fatto, fa assumere all'appello nel processo civile il carattere di *revisio prioris instantiae*, finalizzato al rispetto del principio del doppio grado di giurisdizione.

Appare evidente che nel processo tributario la possibilità lasciata alle parti di produrre nuovi documenti (ovvero il materiale probatorio più importante che il giudice tributario può assumere) assume la funzione di incentivo alla corretta ricostruzione della pretesa tributaria e di una eventuale rinuncia in sede di gravame da parte dell'Amministrazione finanziaria che, riconoscendo l'infondatezza della propria pretesa per effetto dei documenti prodotti dal contribuente, potrà rinunciare alla prosecuzione del giudizio, con evidenti riflessi positivi sia sul piano della deflazione del contenzioso, sia sul piano della corretta ricostruzione qualitativa e quantitativa degli elementi posti a fondamento dell'atto impositivo.

523 L'art. 58 dianzi citato recita che «Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti». La *ratio* dell'art. 58 risponde, quindi, alla generale esigenza legislativa di introdurre anche nel contenzioso tributario un giudizio di secondo grado ad istruttoria bloccata, parimenti al processo civile.

3.9 Il giudicato

L'assegnazione del valore di cosa giudicata⁵²⁴ ad una sentenza è mirata ad assicurare la conclusione di una controversia (altrimenti si assisterebbe a liti e pronunce senza fine) e la certezza dei diritti, in virtù della sua efficacia vincolante e della sua immutabilità. E ciò non solo nell'interesse dei singoli contendenti, però soprattutto nell'interesse generale e superiore della giustizia. Il giudicato rappresenta l'aspetto finale della vicenda processuale; ad esso viene assegnato valore vincolante ed immutabile ed è destinato a produrre effetti sul piano sostanziale.

Esso è un istituto giuridico di valenza generale. Consente di dare effettiva applicazione al principio del giusto processo, assegnando stabilità, certezza, rapidità e coerenza agli accertamenti giudiziali, aspetti imprescindibili nell'esercizio di una dignitosa funzione giurisdizionale. Per questi motivi, deve trovare applicazione anche

524 Sull'argomento in generale, v. Chiovenda, Sulla cosa giudicata, in Saggi di diritto processuale civile, II, Roma, 1931, pagg. 399 e seguenti; Allorio, La cosa giudicata rispetto ai terzi, Milano, 1935; Micheli, Sulla natura giuridica dell'eccezione di cosa giudicata, in Giur. compl. cass. civ., 1945, I, pagg. 86 e seguenti; Russo, voce Giudicato, IV) Diritto tributario, in Enc. giur. Trecc., vol. XV, Roma, 1988; Glendi, voce Giudicato IV) Diritto tributario, in Enc. giur. Trecc., agg., Roma, 2004; Consolo-D'Ascola, voce Giudicato tributario, in Enc. dir., agg., Milano; Menchini, I limiti oggettivi del giudicato civile, Milano, 1987; Fransoni, Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria, Milano, 2001; Mangione, In tema di ultrattività del giudicato tributario, in Giur. it., 1964, I, 1, pagg. 1233 e seguenti; Borriani, Sull'ultrattività del giudicato tributario, in Riv. dir. fin., 1959, II, pagg. 325 e seguenti; Magnani, Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria, in Dir. prat. trib., 1962, II, pag. 432; Tarzia, Connessione di cause e processo tributario, in Riv. dir. fin., 1977, I, pagg. 402 e seguenti; Glendi, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, pagg. 583 e seguenti; Bellè, Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in Dir. prat. trib., 1994, II, pagg. 288 e seguenti; Pistolesi, L'appello nel processo tributario, Torino, 2002; Manzon, Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria, in Riv. dir. trib., 2005, I, pagg. 453 e seguenti; Russo, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, pagg. 295 e seguenti.

nella disciplina tributaria, sia pur nei limiti della sua tipicità.

Tale conclusione è stata sino ad oggi tutt'altro che pacifica, soprattutto con riguardo al cosiddetto giudicato esterno⁵²⁵; sulla scia di una nota sentenza delle Sezioni unite del 1962, si è ritenuto, in prevalenza, che il giudicato non ha valore «ultrattivo» e cioè non rileva al di fuori della lite in cui si è formato.

Successivamente, invece, le medesime Sezioni unite della Cassazione con sentenza n. 13916, depositata il 16 giugno 2006, operando un netto *revirement*, hanno affermato la rilevanza del giudicato esterno⁵²⁶ anche nel processo tributario. Tale pronuncia estende ragionevolmente un principio ormai consolidato nell'ambito del processo civile. Essa peraltro si presenta in controtendenza rispetto a quelle pronunce giurisprudenziali che considerano *tout court* inapplicabili alla materia tributaria principi giuridici che possono qualificarsi di rilevanza generale.

525 R. Caponi, La rilevanza d'ufficio del giudicato esterno nel giudizio di Cassazione, nota a Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916, in Foro It., 2007, pagg. 493 e seguenti; C.M. Barone, In tema di eccezione di giudicato esterno, nota a Cass. civ., sez. I, 27 gennaio 2006, n. 1760, in Foro It., 2006, pagg. 3271 e seguenti; G. Scarselli, Ancora in tema di eccezione di cosa giudicata esterna e di rapporti tra preclusioni ed eccezioni rilevabili d'ufficio, nota a ord. Cass. civ., sez. trib., 17 ottobre 2005 n. 20035, in Foro It., 2006, pagg. 746 e seguenti; nonché D. Volpino, L'eccezione di giudicato esterno: problemi e aspettative, nota a Cass. civ., sez. unite, 25 maggio 2001, n. 226; Cass. civ., sez. unite, 4 luglio 2001, n. 9050; Cass. civ., sez. unite, 9 agosto 2001, n. 10977, in Nuova Giur. Civ. Comm., 2002, pagg. 276 e seguenti.

526 R. Caponi, La rilevanza d'ufficio del giudicato esterno nel giudizio di Cassazione, nota a Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916, in Foro It., 2007, pagg. 493 e seguenti; C.M. Barone, In tema di eccezione di giudicato esterno, nota a Cass. civ., sez. I, 27 gennaio 2006, n. 1760, in Foro It., 2006, pagg. 3271 e seguenti; G. Scarselli, Ancora in tema di eccezione di cosa giudicata esterna e di rapporti tra preclusioni ed eccezioni rilevabili d'ufficio, nota a ord. Cass. civ., sez. trib., 17 ottobre 2005 n. 20035, in Foro It., 2006, pagg. 746 e seguenti; nonché D. Volpino, L'eccezione di giudicato esterno: problemi e aspettative, nota a Cass. civ., sez. unite, 25 maggio 2001, n. 226; Cass. civ., sez. unite, 4 luglio 2001, n. 9050; Cass. civ., sez. unite, 9 agosto 2001, n. 10977, in Nuova Giur. Civ. Comm., 2002, pagg. 276 e seguenti.

Il contrasto di opinioni e di soluzioni *in subiecta materia*, invero, può ricollegarsi alla evidente circostanza che l'affermazione della rilevanza del giudicato esterno presuppone il contemperamento di alcuni canoni/valori di livello generale⁵²⁷: da un lato il principio del cosiddetto *ne bis in idem* ed il principio di economia processuale; dall'altro il principio della libero convincimento del giudice, nonché il problema di impedire ad una eventuale sentenza ingiusta di propagare i suoi effetti in altri procedimenti⁵²⁸.

Occorre, comunque, precisare che quando il tema del giudicato esterno viene affrontato nell'ottica di una applicazione al processo tributario, le difficoltà di una immediata e univoca soluzione si complicano ulteriormente per la presenza in esso di alcune tipicità, di notevole rilevanza, attinenti sia ad aspetti di diritto sostanziale che processuale. Tra queste, in particolar modo, citiamo l'autonomia dell'obbligazione tributaria per ogni periodo d'imposta e l'instaurazione del processo mediante impugnazione di atti impositivi

527 Il giudicato dà attuazione alla regola del *ne bis in idem*, secondo la quale, da un lato, ogni giudice non può giudicare una lite già definita (funzione negativa del giudicato) e, dall'altro lato, il giudice di una controversia connessa o logicamente dipendente da un'altra decisione passata in giudicato non può giudicare sui fatti già decisi, però deve assumere questi fatti come presupposto per la sua decisione (funzione positiva del giudicato). Il giudicato, quindi, oltre a garantire la certezza dei diritti, consente anche di realizzare il principio di economia processuale che è proprio di ogni sistema giurisdizionale.

528 Tesauro, Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche, in Boll. trib., 2006, pagg. 1173 e seguenti; Glendi, Giuste aperture al *ne bis in idem* in Cassazione ma discutibili estensioni del giudicato tributario extra moenia, ivi, 2006, pagg. 557 e seguenti; Basilavecchia-Pace, Valenza ultrannuale del giudicato tributario, in Corr. trib., 2006, pagg. 2694 e seguenti; Magnani, Sui limiti oggettivi del giudicato tributario, in Riv. giur. trib., 2006, pagg. 763 e seguenti; Grassi, All'esame delle Sezioni Unite della Cassazione il contrasto emerso tra le diverse pronunce delle Sezioni semplici in tema di ultrattività del giudicato esterno e, in seno alla sezione tributaria, relativamente all'ultrattività del giudicato medesimo nel processo tributario, in il fisco, n. 32/2006, fascicolo 1, pagg. 4921 e seguenti.

di natura provvedimentale, di cui si chiede l'annullamento totale o parziale.

Non si tratta, quindi e soltanto, di contemperare la rilevanza del giudicato con i citati valori generali dell'ordinamento, però anche di tenere in conto le caratteristiche proprie del diritto tributario.

Il concetto di «giudicato» o «cosa giudicata» (espressioni in sostanza equivalenti) fa riferimento alla decisione contenuta in una sentenza quando essa è divenuta imm modificabile, in quanto si sono esauriti tutti i mezzi ordinari di impugnazione, ovvero quando le impugnazioni non sono più praticabili per decorso del termine predeterminato dalla legge. Quando una sentenza «passa in giudicato», ai sensi dell'art. 2909 c.c., l'accertamento ivi contenuto fa stato a ogni effetto tra le parti e i loro eredi o aventi causa.

È pacifica la distinzione tra giudicato in senso formale e in senso sostanziale. Il primo concetto, di natura processualistica (cfr. l'art. 324 del codice procedura civile), si riferisce alla sentenza non più impugnabile attraverso gli ordinari mezzi di impugnazione perché già proposti o perché sono decorsi i termini di proponibilità, ovvero per acquiescenza espressa (rinuncia all'impugnazione) o tacita (atti incompatibili con la volontà di impugnare la sentenza). Il secondo, invece, si riferisce alla decisione vincolante, contenuta nella sentenza passata in giudicato, e quindi polarizza l'attenzione sull'efficacia della sentenza. Per questi motivi, si afferma che la cosa giudicata sostanziale presuppone quella formale.

In buona sostanza, con la prima accezione (giudicato formale) si tende a qualificare l'atto giurisdizionale conclusivo del procedimento giudiziale; con la seconda (giudicato sostanziale) il contenuto e l'efficacia dell'atto medesimo: si tratta, tuttavia, di due differenti

aspetti di un unico concetto di cosa giudicata, entrambi meritevoli di essere mantenuti vincolanti e immutabili.

Un'ulteriore distinzione, che più interessa la materia tributaria, si ravvisa tra giudicato interno ed esterno. Il primo è quello che si forma all'interno di un processo, allorquando il giudice pronuncia una sentenza di merito non definitiva, rinviando nel tempo quella definitiva: è il caso della sentenza che pronuncia solo su alcune delle domande cumulate nel processo, ovvero della sentenza di condanna generica o della sentenza non definitiva su questioni preliminari di merito (ipotesi, come diremo meglio in avanti, non configurabili nel processo tributario). Un'altra fattispecie di giudicato interno si verifica qualora, in sede di impugnazione di una sentenza di primo grado, l'appellante contesta solo alcuni aspetti della decisione; sugli aspetti non contestati, ed in mancanza di appello incidentale della controparte, si forma un giudicato (parziale) da far valere «all'interno» del medesimo processo. In definitiva, il riferimento all'esistenza di un giudicato interno vuol significare che le questioni già giudicate non possono essere oggetto di un nuovo giudizio all'interno del medesimo procedimento.

Quando l'accertamento contenuto in una sentenza passata in giudicato vuol esser fatto valere al di fuori del procedimento nel quale è reso, e cioè in un ulteriore procedimento, si parla, invece, di giudicato esterno⁵²⁹ o di ultrattività del giudicato. Con il concetto di

529 R. Caponi, La rilevanza d'ufficio del giudicato esterno nel giudizio di Cassazione, nota a Cass. civ., sez. unite, 16 giugno 2006, n. 13916, in *Foro It.*, 2007, pagg. 493 e seguenti; C.M. Barone, In tema di eccezione di giudicato esterno, nota a Cass. civ., sez. I, 27 gennaio 2006, n. 1760, in *Foro It.*, 2006, pagg. 3271 e seguenti; G. Scarselli, Ancora in tema di eccezione di cosa giudicata esterna e di rapporti tra preclusioni ed eccezioni rilevabili d'ufficio, nota a ord. Cass. civ., sez. trib., 17 ottobre 2005 n. 20035, in *Foro It.*, 2006, pagg. 746 e seguenti; nonché D. Volpino, L'eccezione di giudicato esterno: problemi e aspettative, nota a Cass. civ., sez. unite, 25 maggio 2001, n. 226;

giudicato esterno, si ipotizza che il giudicato possa espandere i suoi effetti oltre il procedimento nel quale è reso e segnatamente in un differente, però connesso, procedimento giudiziario. Attraverso l'eccezione di giudicato esterno si mira, quindi, a «condizionare» l'esito di un procedimento giudiziario, impedendo un nuovo accertamento su quei presupposti fattuali già oggetto di giudizio in una precedente sentenza passata in giudicato (relativa ad una controversia connessa)⁵³⁰.

La forza vincolante del giudicato all'interno del procedimento è pacifica: si è in particolare affermato, in modo unanime, che esso può essere rilevato dal giudice d'ufficio. Se una parte omette di proporre l'eccezione di giudicato interno, l'esistenza di questo può ben essere rilevata dal giudice sulla base degli atti processuali contenuti nel fascicolo d'ufficio.

L'espansione degli effetti della sentenza all'esterno del procedimento, invece, non è del tutto pacifica: un conto è

Cass. civ., sez. unite, 4 luglio 2001, n. 9050; Cass. civ., sez. unite, 9 agosto 2001, n. 10977, in *Nuova Giur. Civ. Comm.*, 2002, pagg. 276 e seguenti.

530 Pur ammettendo che, in materia tributaria, il giudicato esterno possa rilevare solo se vi è identità di parti e di motivi (anche se l'oggetto è differente), e che le ipotesi di applicazione sono meno frequenti rispetto al processo civile, non crediamo che ciò consenta di sminuire la forza espansiva del giudicato tributario. Il più vicino intervento di Cass. n. 13916/2006, sul punto è inequivocabile, e nella sostanza del tutto condivisibile. Peraltro, il valore condizionante nei confronti delle future pronunce giurisprudenziali del principio di diritto ivi affermato è ulteriormente corroborato, oltre che dalla rivalutazione della funzione nomofilattica delle Sezioni unite realizzata con la recente riforma del codice di rito, anche dalla circostanza che il contrasto di giurisprudenza di questi ultimi anni sul punto è più apparente che reale: una attenta lettura delle divergenti pronunce pone in luce, infatti, con evidenza che là dove le questioni di fatto erano le medesime si è assegnato valore vincolante al precedente accertamento definitivo; mentre là dove le questioni erano in parte differenti è stata giustamente esclusa l'efficacia *ultra litem* del giudicato. All'affermazione della rilevanza del giudicato esterno in materia tributaria, pertanto, si poteva giungere, anche se con minore solennità, prima dell'intervento delle citate Sezioni unite.

l'assegnazione di una evidente forza logica al precedente giurisprudenziale che accerti questioni identiche, su cui nessuno dubita, un altro conto è assegnare ad esso efficacia vincolante⁵³¹.

A conferma di una differente valenza ed efficacia tra il giudicato interno e quello esterno è stata fortemente dibattuta in giurisprudenza la rilevabilità d'ufficio di quest'ultimo.

L'ultima distinzione che interessa sottolineare è quella tra giudicato sul merito e giudicato sul rito. Nel primo caso la sentenza esamina e dispone sul merito della controversia e quindi gli effetti si espandono anche al di fuori del processo; nel secondo caso la sentenza si «arresta» su questioni processuali o di rito ed i suoi effetti involgono certamente la situazione di diritto dedotta nel processo in questione, però si dubita se tale giudicato possa espandere gli effetti anche all'esterno.

Nell'opinione tradizionale il giudicato, in senso sostanziale, si forma solo in relazione alle sentenze che affrontano e decidono il merito, in quanto solo queste «riconoscono o disconoscono un bene della vita ad una delle parti». Le sentenze sul rito avrebbero come effetto quello della preclusione sulle questioni decise; sarebbero vincolanti solo nell'ambito del processo nel quale sono pronunciate e quindi idonee a configurare solo il giudicato in senso formale.

Nell'opinione più recente, invece, si è superata questa distinzione, in quanto non vi è nelle norme di riferimento alcuna limitazione della cosa giudicata sostanziale alle sentenze di merito.

531 Una parte della giurisprudenza ha subordinato l'efficacia vincolante del giudicato alla circostanza che i due processi abbiano lo stesso oggetto, ossia le stesse parti, lo stesso petitum (provvedimento chiesto al giudice) e la stessa *causa petendi* (motivi della domanda); un'altra parte, invece, la ha ammessa anche nelle ipotesi di giudizi aventi ad oggetto differenti parti, domande e motivi, purché i presupposti fattuali oggetto delle controversie fossero i medesimi e rappresentassero il punto fondamentale di entrambe le liti.

Anche le sentenze sul rito, in questa prospettiva, devono avere l'attitudine a diventare stabili ed immutabili, in modo che non si riproponga un giudizio su questioni già decise. Si è, comunque, precisato che le sentenze che decidono sulle condizioni dell'azione (interesse e legittimazione ad agire), nonché su presupposti processuali (giurisdizione, competenza, ecc.), possono valere *ultra litem*, mentre quelle che giudicano la validità degli atti processuali sono vincolanti solo nel processo in cui vengono pronunciate e non in nuovi processi ove la stessa domanda venga riprodotta.

A questo punto, posto che la sentenza è un atto che si compone della motivazione, che ha la funzione di illustrare l'*iter* logico seguito dal giudice e tuttavia giustificare le conclusioni cui è giunto, e del dispositivo, che rappresenta invece il comando o la statuizione contenuto nella sentenza, bisogna precisare quali sono gli aspetti che passano in giudicato.

In effetti, le parti, attraverso la domanda, chiedono al giudice l'adozione di un determinato provvedimento, al quale certamente deve riconoscersi quella stabilità propria del giudicato. Se il giudice, per giungere all'emanazione del provvedimento, deve risolvere una serie di questioni incidentali, non pare che a tali accertamenti possa assegnarsi valore di giudicato. La stabilità degli effetti non riguarda, peraltro, la parte motiva della sentenza però solo il dispositivo, in relazione al collegamento che vi è tra domanda e decisione.

La dottrina ha, sul punto, precisato che la cosa giudicata copre la controversia decisa e non si estende alle questioni che il giudice ha risolto con la pronuncia delle stesse e che si possono presentare in successive controversie. Se riferita ai processi di impugnazione, questa affermazione finisce ma, come vedremo, per vanificare ogni

concreta rilevanza del giudicato esterno.

Ed infatti, se passasse in giudicato solo la conclusione ultima della sentenza (e cioè quella che dispone l'annullamento totale o parziale o la conferma dell'atto), giammai si potrebbe far valere tale giudicato in altri processi, in quanto quest'ultimi hanno ad oggetto altri atti. Vedremo quindi in quale misura possono far stato in altri processi anche gli accertamenti di fatto e di diritto direttamente connessi alla questione principale.

Quanto ai limiti soggettivi del giudicato, la dottrina prevalente afferma che esso debba valere solo nei confronti dei soggetti che hanno partecipato al processo (efficacia diretta). Comunque, altra autorevole dottrina ha sostenuto la possibilità che il giudicato possa esplicare effetti, in via riflessa, sui terzi; e, segnatamente, su quei soggetti che, pur essendo estranei al processo, avevano una posizione non dissociabile da quella delle parti, anche in virtù di un nesso di pregiudizialità dipendenza dei rispettivi rapporti. Altri ancora, muovendo dalla distinzione tra efficacia della sentenza e vincolo del giudicato, hanno dimostrato che la limitazione soggettiva attiene solo al giudicato però non all'efficacia (imperatività) della sentenza, che può raggiungere anche i terzi.

Appare corretta la prima soluzione, in quanto il giudicato, pur avendo in sé una forza espansiva, non può incidere sulle situazioni giuridiche di un soggetto terzo. Autorevole dottrina ha, infatti, affermato che il giudicato tributario, poiché cade sulla lite tributaria, identificata dai suoi elementi, tra i quali campeggiano i soggetti, in linea di massima non può toccare che le parti, intese appunto come i soggetti della lite. Peraltro, se l'interpretazione delle norme *in subiecta materia* deve adeguarsi ai canoni costituzionali (art. 111

Cost.), non vi è dubbio che l'efficacia del giudicato nei confronti di un soggetto è subordinata all'acquisizione della qualità di parte nel processo, ove egli abbia potuto esercitare il diritto di difesa. Non si nasconde, ma, che il principio della certezza del diritto e della coerenza dei giudicati possa anche indurre a sostenere l'estensione dell'efficacia del giudicato nei confronti dei soggetti terzi titolari di rapporti giuridici legati da un vincolo di pregiudizialità dipendenza, rispetto a quelli accertati in via definitiva.

Bisogna tener conto, ma, che l'espansione dell'efficacia del giudicato, in particolare in altre liti (giudicato esterno), si scontra inevitabilmente con il principio del libero convincimento del giudice (art. 116 c.p.c.). Il giudice della controversia nella quale si vuol far valere il giudicato «subirebbe», infatti, il convincimento di un giudice diverso; quindi, l'esigenza di rapidità del processo priverebbe il giudice di ogni margine di apprezzamento.

Tra i due principi, comunque, il preminente, e quindi da tutelare maggiormente, è quello dell'efficacia vincolante del giudicato. E ciò sia perché non è detto che il giudice che «subisce» il giudicato sarebbe giunto ad una diversa conclusione; però soprattutto perché la stessa regola della libera valutazione delle prove e quindi del libero convincimento subisce deroghe ravvisabili nell'esistenza di numerose fattispecie di prova legale.

Occorre, altresì, considerare il problema della sentenza ingiusta⁵³², che potrebbe costituire un ulteriore ostacolo

532 Il riferimento all'esistenza di sentenze ingiuste, che potrebbero irrimediabilmente riflettersi su altri processi, non è privo di fondamento, in quanto non di rado accade che una decisione giudiziaria si discosti dallo stato effettivo dei rapporti tra le parti. Però occorre tenere a mente che il rimedio alla sentenza ingiusta è offerto dallo stesso legislatore tramite il regime delle impugnazioni ordinarie e straordinarie; ed infatti la sentenza passa in giudicato solo dopo che sono stati esperiti dalle parti tutte le azioni (ordinarie)

all'affermazione della rilevanza ultrattiva del giudicato. È stato, infatti, notato che far valere *ultra litem* l'accertamento contenuto in una sentenza potrebbe comportare la conseguenza di propagare a macchia d'olio un giudizio erroneo, frutto sia di un errore commesso dal giudice nella valutazione delle prove o nella conduzione dell'istruttoria processuale, sia di un errore commesso dalla parte in sede di difesa.

Ad ogni modo si deve dedurre che le funzioni che si assegnano al giudicato discendono immediatamente dall'art. 24 Cost., il quale sancisce l'effettività della garanzia della tutela dei diritti.

Non avrebbe, infatti, senso l'esercizio della funzione giurisdizionale dello Stato se il risultato del processo, cioè la decisione della controversia, fosse modificabile attraverso innumerevoli giudizi su materie o fatti già oggetto di qualificazione e giudizio.

Il giudicato deve essere, peraltro, considerato un valore imprescindibile dell'ordinamento giuridico, che si ricollega anche al principio di cui all'art. 111 Cost. in tema di giusto processo, in quanto funge da presidio essenziale per la sua ragionevole durata.

Muovendo da questa premessa, è cioè dalla considerazione del giudicato quale valore di diretta derivazione costituzionale, non si può non riconoscere ad esso una «efficacia regolamentare», cioè una forza

per rimediare all'ingiustizia. Peraltro, non si può sottacere che le regole di prova legale, le limitazioni all'esercizio dei poteri istruttori, il divieto di utilizzo di alcuni mezzi di prova e le preclusioni in generale possono condurre ad una sentenza ingiusta. A ciò si aggiunga che additare come ingiusta una sentenza passata in giudicato presuppone che si avvii sulla stessa lite un nuovo procedimento, cosa che non è concepibile nel nostro sistema. In questa prospettiva, allora, ci si rende conto che il problema della sentenza ingiusta, pur esistendo a livello teorico, non può in alcun modo condizionare la forza espansiva del giudicato: una volta che la sentenza passa in giudicato l'ingiustizia non è più rilevabile, o meglio resta estranea al piano giuridico, salvo il caso in cui l'ingiustizia derivi da un motivo revocatorio «straordinario».

prescrittiva di tipo normativo che vada oltre i tipici effetti preclusivi di accertamento. Inoltre, come affermato dalle Sezioni unite della Cassazione nella sentenza n. 13916/2006, il giudicato non deve essere incluso nel fatto, però è da assimilarsi, per natura ed effetti, agli elementi normativi: l'interpretazione del giudicato deve essere quindi considerata alla stregua dell'interpretazione di norme e non di fatti, negozi o atti giuridici.

Per cui non solo i comportamenti (successivi) delle parti devono adeguarsi al giudicato, però anche i giudici in seguito aditi devono subire la forza vincolante del giudicato.

Si rammenta, infine, che la sentenza che ha pronunciato su una determinata questione su cui è già intervenuto un giudicato (interno o esterno, rilevato su eccezione di parte o d'ufficio) in modo difforme da quest'ultimo è impugnabile in Cassazione per violazione dell'art. 2909 c.c. o tuttavia perché si è in presenza di un errore di giudizio.

Qualora, invece, l'esistenza di un precedente giudicato sia sfuggita al giudice, anche perché non eccepita dalle parti, la sentenza è soggetta a revocazione, ai sensi dell'art. 395, n. 5), c.p.c.

Ciò detto, possiamo affermare con certezza che queste funzioni fondamentali del giudicato non possano essere relegate nel settore del diritto tributario a causa della tipicità cui abbiamo accennato, però ci sembra più corretto che l'applicazione dei principi/valori che assicurano la civile convivenza dei consociati venga modellata in relazione alle tipicità della sfera giuridica di riferimento.

In effetti, non vi è una norma analoga all'art. 2909 c.c. nell'ordinamento tributario. La sua applicazione, pertanto, non può che discendere o dalla sua considerazione quale norma di diritto comune, ovvero attraverso l'integrazione analogica o il ricorso ai

principi generali dell'ordinamento.

È stato correttamente rilevato che l'art. 2909 non è applicabile ad ogni sentenza irrevocabile emessa al termine di ogni processo, in quanto l'efficacia delle sentenze civili, penali, amministrative, tributarie.. non è omogenea. Però, se è vero, come detto, che quella giurisdizionale è una funzione essenziale dello Stato, non avrebbe senso il suo esercizio in mancanza della previsione della stabilità e della immodificabilità delle conclusioni raggiunte nelle sentenze (dopo che siano esperiti i mezzi ordinari di impugnazione) relative ai vari processi giurisdizionali.

In materia tributaria, quindi, nonostante che manchi una espressa disposizione, e posto che l'art. 2909 c.c. non è una norma di diritto comune, si deve riconoscere l'operatività del giudicato, in applicazione dei principi generali dell'ordinamento, altrimenti si negherebbe l'effettività della tutela dei diritti riconosciuta dall'art. 24 Cost. per ogni ambito giuridico.

Infatti, le norme che regolano la disciplina del giudicato, devono essere interpretate in modo da privilegiare la massima possibile espansione degli effetti, quindi, da garantire quanto più possibile la stabilità del risultato acquisito dalla parte vincitrice attraverso lo strumento processuale.

Si è, comunque, già avvertito che l'affermazione, in via generale, della rilevanza nel processo tributario del giudicato, e specificamente di quello esterno, non può obliterare i precipui aspetti sostanziali e processuali della materia tributaria, ed in particolare, il principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria per ogni periodo d'imposta e il fatto che il processo si instauri ed abbia ad oggetto singoli atti impositivi di natura provvedimentale, di cui si chiede

l'annullamento totale o parziale.

Occorre verificare, quindi, se tali tipicità rappresentino un ostacolo insuperabile ai fini dell'affermazione del giudicato esterno nel processo tributario.

Il principio contenuto nell'art. 7 t.u.i.r. n. 917/1986, secondo cui a ciascun periodo di imposta corrisponde una obbligazione autonoma, vuol significare che, nell'ipotesi di imposte periodiche, non può esistere un'unica obbligazione che racchiude molteplici periodi d'imposta e, nel contempo, che non vi è un rapporto pregiudiziale fra le singole obbligazioni. Ciò porta a negare, in prima approssimazione, l'efficacia del giudicato *ultra litem*.

Di contro emerge, innanzitutto, che l'affermazione della rilevanza del giudicato esterno si coglie appunto nella prospettiva dell'autonomia delle obbligazioni d'imposta; qualora si sostenga l'esistenza di un'unica obbligazione che coinvolge più periodi d'imposta non avrebbe senso parlare di rilevanza esterna del giudicato. Secondariamente, l'autonomia dell'obbligazione non esclude che vi siano alcuni fatti o qualificazioni giuridiche che si ripresentino in termini identici nei vari periodi d'imposta⁵³³.

533 D'altronde, e con particolare riferimento alle imprese commerciali, la suddivisione della vita aziendale in «esercizi», normalmente coincidenti con l'anno solare, è una mera finzione che risponde a certe finalità, tra cui anche quella di determinare periodicamente l'onere fiscale. Però dal punto di vista sostanziale il reddito è tuttavia il frutto di una attività economica intesa nel suo sviluppo dinamico. Non vi è dubbio, quindi, che vi sia un collegamento continuo tra gli accadimenti aziendali che si verificano in un certo arco temporale, che non coincide di certo con il periodo d'imposta. E di ciò ne è consapevole lo stesso legislatore fiscale, il quale prevede espressamente deroghe al principio di autonomia, sia in occasione delle disposizioni che consentono il riporto dei crediti d'imposta e delle perdite (artt. 8, e 84 t.u.i.r.), sia di quelle che impongono che la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un certo esercizio abbia effetto anche per i periodi d'imposta successivi (art. 110, comma 8, t.u.i.r.). Infine, non si può sottacere che la norma in questione non rappresenta un principio generale del sistema tributario, in quanto è prevista solo nell'ambito delle imposte sui

Per altro verso, poiché il processo tributario ha ad oggetto l'annullamento dell'atto impugnato, dovrebbe essere ritenuto inconcepibile che un determinato accertamento faccia stato in un altro processo (che ha inevitabilmente ad oggetto un altro atto), anche se nei confronti del medesimo contribuente ed in relazione a questioni identiche a quelle già risolte. Stando così le cose, l'efficacia di giudicato sarebbe propria dei processi ove si chiede l'accertamento di una specifica situazione giuridica soggettiva e non dei giudizi ove si chiede l'annullamento di atti.

Tale ricostruzione è stata criticata in quanto ciò comporterebbe la diversificazione dell'efficacia del giudicato in relazione alla tipologia di lite, ovvero la negazione dell'efficacia di giudicato ai casi in cui la pronuncia giudiziale accerti la legittimità dell'atto impositivo⁵³⁴.

È palese che il processo tributario sia di tipo impugnatorio e che l'oggetto sia tuttavia delimitato dalla pretesa impositiva; è altrettanto palese che il giudice debba accertare solo quella porzione dell'obbligazione tributaria (e non l'intero rapporto) corrispondente al segmento di presupposto rettificato per mezzo dell'atto impositivo⁵³⁵.

redditi. Ed allora, queste argomentazioni ci portano a considerare non consistente la critica mossa all'inefficacia del giudicato esterno in virtù dell'autonomia dell'obbligazione tributaria per ogni singolo periodo d'imposta.

534 Le Sezioni unite della Cassazione, sent. n. 13916/2006, per superare questo punto controverso, affermano, ribadendo un orientamento già espresso in altre occasioni, che il giudizio tributario non sia solo un giudizio di annullamento, però si estende anche al merito ed abbia ad oggetto quindi l'accertamento del rapporto entro i limiti posti dalla domanda delle parti. Si tratterebbe, quindi, di un giudizio di impugnazione-merito, diretto alla pronuncia di una decisione «sostitutiva» dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

535 Pertanto, la formula «impugnazione-merito», in sé carica di ambiguità e contraddizioni, non si deve intendere nel senso che il giudice debba tendere all'accertamento del rapporto sostanziale senza limiti, quanto piuttosto nel senso che il giudice non deve arrestarsi a giudicare la legittimità dell'atto però, nei limiti dei poteri conferiti dalla legge e di quanto chiesto dalle parti,

Disquisire sulla natura del processo tributario (impugnazione-annullamento o accertamento merito) potrebbe, così, divenire superfluo, ai fini del problema, in quanto, limitando l'intervento giudiziale al segmento di rapporto rettificato dall'Amministrazione finanziaria, e non alla totalità del rapporto tributario, non certo si può giungere ad escludere che gli accertamenti relativi a quella «porzione» del rapporto non possano presentare aspetti comuni con altre «porzioni» di rapporto nelle quali appunto far valere il precedente giudicato⁵³⁶.

In definitiva, possiamo con sicurezza affermare che, in linea di principio, il giudicato tributario, sia interno che esterno, abbia generale valenza anche nel processo tributario, fermo restando che, con riguardo all'ipotesi di ultrattività del giudicato, occorre verificare caso per caso l'esistenza di elementi rilevanti ai fini della determinazione della fattispecie che siano comuni a più esercizi, ovvero a più imposte, in relazione ai quali l'accertamento compiuto per un singolo periodo o per una determinata imposta possa far stato anche in un altro procedimento.

Un cenno, infine, merita la questione relativa alla possibilità di limitare l'efficacia del giudicato in materia tributaria (sempre in relazione al fatto che esso nasce da un giudizio di impugnazione di un atto) all'azione ed ai comportamenti delle parti, senza involgere quella riguardante la fissazione di un vincolo per il giudice successivo⁵³⁷.

debba esercitare quelle attività istruttorie che gli consentono di giungere ad una pronuncia nel merito.

536 Quanto esposto consente di superare, quindi, l'obiezione secondo cui, essendo il processo tributario instaurato mediante impugnazione di atti, verrebbe ostacolata la possibilità di far valere nello stesso il giudicato esterno.

537 La precisazione è importante, atteso che un passaggio della citata sentenza a Sezioni unite sembra rimarcare l'efficacia regolamentare nei confronti delle parti, ed in particolare dell'Amministrazione.

Con la limitazione dell'efficacia del giudicato ai successivi comportamenti delle parti, si rischierebbe di pregiudicare la piena operatività del giudicato, soprattutto sin quando non si affermi a chiare lettere in sede normativa l'esistenza del contraddittorio nel procedimento di accertamento; solo in questa fase le parti potrebbero evidenziare l'esistenza di un giudicato sulla questione controversa, al quale dovrebbero conformarsi le rispettive azioni. Però anche qualora esistesse, come in effetti a noi sembra, l'obbligo del contraddittorio procedimentale, in molti casi, l'applicazione del giudicato potrebbe essere involontariamente elusa. Ed infatti, il giudicato si forma dopo alcuni anni dall'instaurazione della controversia, ed in tale lasso di tempo non vi sarebbe alcun effetto regolamentare o «conformativo» sull'azione delle parti, come nel caso affrontato dalle Sezioni unite, sent. n. 13916/2006, dove addirittura si è fatto valere un giudicato formatosi per un periodo di imposta successivo nella controversia relativa ad un periodo precedente.

Pertanto, solo affermando la forza regolamentare anche nei confronti del giudice si evita di svilire l'applicazione concreta del giudicato in materia tributaria.

Il giudicato, dunque, sia interno che esterno, entra a pieno titolo nel diritto tributario, in virtù del ricorso ai principi generali dell'ordinamento, ed in quanto non vi sono incompatibilità assolute con altre norme tributarie, occorre verificare in che ipotesi esso possa concretamente operare.

Se il giudicato è un istituto destinato ad operare sul piano processuale, mediante l'apposizione di un vincolo al giudice di una controversia connessa, occorre affermare, in virtù della prevalenza del diritto sostanziale sull'azione processuale, che la sua applicazione

debba essere appunto adattata e coordinata con il contesto sostanziale di riferimento.

Quanto al giudicato interno, occorre precisare che esso ha una rilevanza più limitata nella materia processuale tributaria rispetto a quella processuale civile in quanto l'art. 35, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, espressamente vieta la pronuncia di sentenze non definitive o limitate ad alcune domande. Pertanto, l'unica ipotesi di giudicato fatto valere all'interno del medesimo procedimento è quello che viene definito di acquiescenza impropria, cioè quando in sede di impugnazione si contestano solo alcuni aspetti della decisione. Sui restanti punti, ed in mancanza di appello incidentale della controparte, si forma un giudicato parziale da far valere all'interno del medesimo processo.

Con riguardo al giudicato esterno, si è già rilevato che affinché un determinato accertamento possa far stato in un differente procedimento è necessario che le questioni sottoposte alla cognizione del secondo giudice siano identiche a quelle risolte in via definitiva dal primo. L'espansione degli effetti della sentenza in un altro procedimento è tuttavia subordinata alla circostanza che i due processi, pur avendo ad oggetto atti differenti, coinvolgano le stesse parti e vengano eccepiti in giudizio i medesimi motivi.

Si è detto, altresì, che la cosa giudicata, oltre a coprire la decisione finale, si estende agli accertamenti di fatto e di diritto attinenti direttamente alla questione principale di merito (e non alle questioni pregiudiziali), risolte in via definitiva.

In merito all'individuazione delle questioni di fatto che possono riguardare successivi periodi d'imposta, le Sezioni unite della Cassazione, sent. n. 13916/2006, condividendo il pensiero di

autorevole dottrina, hanno indicato alcune qualificazioni giuridiche (che individuano situazioni di fatto) quali «ente commerciale», «ente non commerciale», «soggetto residente», «soggetto non residente»... assunte dal legislatore per individuare il regime fiscale di riferimento.

In effetti, pur trattandosi di situazioni di fatto tendenzialmente stabili, non riteniamo che gli accertamenti giudiziali, aventi ad oggetto tali questioni, possano acquistare l'efficacia di cosa giudicata, in quanto si tratta di qualificazioni per cui si impone una verifica per ogni singolo periodo di imposta, alla luce delle indicazioni fornite dal legislatore.

E però la Cassazione ha indicato ulteriori «elementi preliminari» che hanno la caratteristica di eccedere il limitato arco temporale del periodo di imposta e, segnatamente, la «rendita catastale» e le «agevolazioni fiscali», in relazione ai quali l'eventuale giudicato possa avere efficacia preclusiva in un successivo giudizio.

Con riferimento a queste ultime ipotesi, non crediamo si possa dubitare della loro idoneità a spiegare effetti per un periodo temporale superiore ad un periodo di imposta. D'altronde, ove non si assegnasse al giudicato formatosi su tali questioni un'efficacia ultrattiva, non avrebbe senso affermare l'impugnabilità di atti quali l'attribuzione della rendita catastale o il diniego di agevolazioni fiscali, dai quali non emerge alcun debito tributario. La *ratio* della loro autonoma impugnazione sta proprio nel fatto che entrambe le parti hanno l'interesse ad ottenere una pronuncia da far valere nei giudizi futuri, ove si controverta sulla debenza di un tributo.

Si potrebbe sostenere che il giudicato sugli atti in questione vincoli solo i comportamenti delle parti ed in specie dell'Ufficio, nel senso che quest'ultimo non dovrebbe emanare atti impositivi in

difformità da quanto deciso dal giudice in via definitiva. Però se il giudicato sopraggiunge dopo molti anni (durante i quali vi è l'esigenza di porre in essere azioni amministrative per evitare la decadenza), negando l'efficacia vincolante del primo giudicato sulla seconda lite, verrebbe frustrato senza alcun ragionevole motivo il valore costituzionale della coerenza dei giudicati, in quanto si potrebbe assistere a pronunce differenti in relazione a controversie sostanzialmente omogenee; ed oltre a ciò si arrecherebbe una pregiudizio alla ragionevole durata del processo⁵³⁸.

Inoltre occorre considerare che la frammentazione delle procedure di accertamento tributario, o, se si vuole, il superamento del principio dell'unicità dell'atto di accertamento per ogni singolo periodo d'imposta, comporta che tra i vari segmenti dell'obbligazione tributaria che vengono via via accertati dall'Ufficio vi potrebbero

538 I casi in cui vi è l'esigenza di fissare un valore ultrattivo ai giudicati tributari non si limitano a quelli, del tutto evidenti, prima illustrati, riguardano altre peculiari controversie, nelle quali si ravvisa una comunanza di presupposti con altri giudizi (controversie relative ad atti impositivi con cui si rettifica la base imponibile dell'Irpef o dell'Ires in relazione all'effettuazione di determinate operazioni economiche, che devono acquisire efficacia di giudicato nelle controversie che insorgono, in relazione alle medesime operazioni, ai fini dell'Iva; controversie relative ad atti impositivi con cui si rettificano le perdite, e che quindi non contengono alcuna pretesa impositiva, la cui impugnazione è appunto finalizzata alla possibilità di far valere il giudicato nelle eventuali controversie insorte con riguardo agli esercizi successivi; controversie relative alla determinazione del valore dei beni ammortizzabili e della quote di ammortamento di un determinato periodo d'imposta, i cui accertamenti devono avere efficacia di giudicato nelle eventuali liti relative agli esercizi successivi in cui si controverte sulla quantificazione delle restanti quote di ammortamento; controversie relative ad atti con cui si contesta l'inerenza di determinate spese, i cui accertamenti giudiziali devono fare stato nei giudizi successivi eventualmente intrapresi per periodi futuri, qualora si muova la medesima contestazione e non muti la tipologia di attività espletata; controversie attinenti al regime fiscale Iva (esenzione/imponibilità) da applicare a certe operazioni, i cui accertamenti giudiziali devono fare stato nei giudizi eventualmente intrapresi per periodi futuri, qualora esse presentino le medesime condizioni; controversie relativi agli atti di accertamento del reddito delle società di persone, i cui effetti si ripercuotono nel giudizio promosso dai singoli soci.

essere identiche questioni di fatto o di diritto da risolvere, il cui accertamento giudiziale definitivo non può non involgere gli altri giudizi pendenti⁵³⁹.

Una precisazione va fatta a proposito della possibilità, per un giudizio che si sia arrestato su questioni di rito, di valere come giudicato in un'altra controversia. Sul punto vi è un contrasto di opinioni: chi aderisce all'orientamento tradizionale afferma che il giudicato, in senso sostanziale, si forma solo in relazione alle sentenze che affrontano e decidono il merito e le sentenze sul rito sarebbero vincolanti solo nell'ambito del processo nel quale sono pronunciate; chi aderisce all'orientamento più recente, invece, afferma che anche le sentenze sul rito devono avere il crisma della stabilità, per evitare un nuovo giudizio su questioni definitivamente decise.

Con riferimento al settore tributario, ci sembra che la questione possa essere risolta rifacendosi all'art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, in tema di esercizio del potere di autotutela degli Uffici, il quale stabilisce che non si procede all'annullamento di ufficio per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione. L'interpretazione che è stata data dalla dottrina è quella che l'esercizio dell'autotutela è

539 Si ipotizzi il seguente caso: in sede di rettifica operata con accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 (che oggi involge l'utilizzo non solo di segnalazioni, però anche di dati risultanti da accessi, ispezioni e verifiche) l'Ufficio contesta, in relazioni a determinati incassi, la mancata emissione di fatture per operazioni imponibili, individuando l'applicazione di una certa aliquota d'Iva; successivamente in sede di accertamento ordinario (o di secondo accertamento parziale!), ed in relazione ad ulteriori incassi accertati, l'Ufficio muove una contestazione analoga a quella contenuta nel primo atto; il contribuente ricorre avverso entrambi gli atti sostenendo la non assoggettabilità ad Iva di quegli incassi o eventualmente l'applicazione di una aliquota differente da quella indicata dall'Ufficio. Ci sembra abbastanza evidente che in casi simili le decisioni definitive relative al primo atto non possano non far stato nel secondo giudizio, che peraltro è relativo allo stesso periodo d'imposta.

impedito in linea generale solo nei casi di giudicato nel merito favorevole all'Ufficio. In presenza di un giudicato di merito favorevole all'Amministrazione si è, tuttavia, ammesso il ritiro dell'atto per motivi e vizi diversi da quelli ritenuti non sussistenti in sede giudiziale. Ciò per far sì che, in ogni caso, l'imposizione fiscale non prescinda dalla effettiva capacità contributiva del soggetto e che l'azione amministrativa si conformi al canone costituzionale dell'imparzialità.

Ebbene, si può primariamente concludere che sia costituzionalmente corretto limitare il valore ultrattivo del giudicato alle sentenze che affrontino il merito della controversia e qualora i motivi esposti dalle parti a sostegno delle rispettive pretese siano sostanzialmente identici.

Occorre infine verificare se il giudicato civile e quello penale possano fare stato anche nel processo tributario, qualora siano state risolte in via definitiva le medesime questioni di fatto e di diritto che involgono la lite tributaria.

Con riferimento al giudicato civile, la soluzione più ragionevole ci sembra quella affermativa, anche se l'Amministrazione non è parte nel processo civile. Posto, infatti, che le due giurisdizioni non si sovrappongono, che senso avrebbe negare la stabilità ad un accertamento definitivo su un punto che dovrebbe essere risolto in via incidentale dal giudice tributario? Si pensi al caso in cui l'Amministrazione, rilevando la nullità di un contratto di cessione di credito *pro soluto*, recuperi a tassazione la perdita su crediti imputata in bilancio; il contribuente contesta l'atto impositivo sostenendo la regolarità del contratto e quindi la sussistenza dei requisiti di certezza e precisione previsti dalla norma per la deducibilità di tale

componente negativo di reddito. Nelle more del giudizio tributario interviene una sentenza definitiva dell'A.g.o., emessa in relazione ad una controversia tra il cedente ed il cessionario del credito, con la quale si accerta la regolarità del contratto e l'obbligo per le parti di dargli esecuzione. A noi sembra irragionevole che l'accertamento incidentale del giudice tributario possa prevalere su quello del giudice ordinario. Il giudicato civile deve pertanto far stato nel processo tributario, là dove la questione avrebbe dovuto essere risolta in modo incidentale in quest'ultimo processo.

Quanto all'ipotesi inversa, cioè dell'efficacia della sentenza tributaria nel processo civile, ci sembra corretta la soluzione proposta da attenta dottrina, secondo cui essa non faccia stato in tali giudizi.

La questione è stata, peraltro, affrontata di recente dalle Sezioni unite della Cassazione⁵⁴⁰, che, in relazione ad una azione di risarcimento danni intrapresa da un Comune nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, hanno appunto affermato che «non può condividersi la tesi dell'intangibilità del giudicato tributario e dell'impossibilità di rivalutazione, anche in via incidentale, del relativo esito, ad opera del giudice ordinario»⁵⁴¹.

Per quanto attiene segnatamente il processo penale, occorre ricordare che la disciplina dei rapporti tra i due riti (penale e tributario) è stata dominata, per oltre un cinquantennio, dal principio della pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21, comma 3, l. 7 gennaio 1929 n. 4 in forza del quale «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e

⁵⁴⁰ Cass. 27 settembre 2006, n. 20885.

⁵⁴¹ Tale conclusione è, tra l'altro, frutto di una concezione che genericamente intravede una posizione di supremazia – per quanto concerne il regime delle prove e dell'istruttoria – del processo civile su quello tributario.

della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia».

Le ragioni di fondo che avevano indotto il legislatore ad introdurre l'istituto della pregiudiziale vanno individuate nell'esigenza di salvaguardare la natura speciale dei tributi diretti e nel complesso tecnicismo della materia tributaria: l'accertamento dell'avvenuta evasione non poteva che essere demandato ad organi specializzati e non al giudice penale che non poteva vantare alcuna specifica competenza in merito.

La situazione non è mutata con la riforma tributaria dei primi anni settanta, anche se era ormai evidente che la pregiudiziale tributaria comportava un sostanziale rallentamento del processo penale, con conseguente inefficacia della sanzione penale, aggravato dalla molteplicità dei gradi di giurisdizione: il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 ne prevedeva ben quattro, mentre nella precedente disciplina la situazione era addirittura molto più complessa in quanto successivamente alle commissioni amministrative tributarie era consentita l'azione giudiziaria avanti agli organi della giurisdizione ordinaria e così, in definitiva, i gradi di giurisdizione divenivano sei.

Partendo da questa considerazione il legislatore, con la l. 7 agosto 1982, n. 516, ha introdotto il principio del «doppio binario» in sostituzione di quello della «pregiudiziale tributaria», sia pur con il correttivo, nel senso di un'attenuazione in favore del processo penale, di cui all'art. 12, comma 1, in forza del quale «la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio

penale»⁵⁴².

L'apice dell'incertezza si raggiungeva con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale (d.p.r. 24 settembre 1988, n. 447) allorché, mutato il sistema di riferimento, in assenza di un'espressa disposizione, sorgeva l'interrogativo se potesse considerarsi vigente l'art. 12 l. 516/1982 oppure fosse stato implicitamente abrogato dal combinato disposto degli artt. 654 c.p.p. e 207 disp. att. c.p.p. (d.lgs. 28 luglio 1989, n. 271).

La tesi dell'abrogazione faceva perno sul disposto dell'art. 207 disp. att. c.p.p. che non contemplava il citato art. 12 tra le norme speciali preservate dall'effetto abrogativo, per cui la materia veniva ad essere regolata dalle disposizioni del codice di rito. Si riteneva che l'abrogazione fosse, peraltro, erosione del principio della unità della giurisdizione e dell'accantonamento della necessità di evitare conflitti di giudicati, in favore della speditezza e autonomia dei giudizi.

In senso contrario, si affermava che la sopravvivenza dell'art. 12 era frutto della sua natura di norma speciale, desumendone, quindi, la sua vigenza dal canone ermeneutico *lex posterior generalis non derogat priori speciali*.

Naturalmente diverse erano le implicazioni derivanti dall'adesione all'una o all'altra tesi. In un caso non rimaneva che

542 Quindi, il legislatore con la riforma del 1982 se, da un lato, ha optato per la separazione dei procedimenti, dall'altro ha affermato la prevalenza dell'accertamento penale su quello tributario nel caso si fosse formato per primo il giudicato penale, situazione questa che suscitava perplessità nella ricostruzione dei rapporti tra i due procedimenti: l'art. 12 non prevedeva espressi limiti di natura soggettiva e, inoltre, non figurava nella norma alcun limite connesso all'eventuale difformità dei regimi probatori, per cui la pronuncia penale irrevocabile aveva efficacia vincolante anche laddove l'accertamento si fosse fondato su mezzi di prova preclusi al giudice tributario. I maggiori dubbi, ma, erano connessi alla circostanza che l'operatività dell'art. 12 era ancorata al mero fattore casuale della maggiore o minore celerità del processo penale rispetto a quello tributario.

constatare la mancanza di disposizioni specifiche in tema di incidenza del procedimento penale sull'accertamento tributario e, di conseguenza, verificare l'eventuale applicabilità dell'art. 654 c.p.p. dettato in via generale in materia di efficacia del giudicato penale sui giudizi extrapenali; nell'altro si confermava l'art. 12 quale norma di riferimento confermando così che la pronuncia penale irrevocabile aveva efficacia di giudicato nel processo tributario.

In siffatto contesto interviene l'abrogazione dell'art. 12, l. 516/1982 ad opera della riforma del 2000 (art. 20, d.lgs. 74/2000) secondo cui «il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente per oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento tuttavia dipende la relativa definizione».

La norma si pone evidentemente in sostanziale *continuum* con la disciplina del previgente art. 12, comma 1, prima parte, rispetto al quale presenta la differenza, assolutamente non secondaria, di aver esteso il divieto di sospensione al procedimento amministrativo di accertamento tributario. Tale esplicitazione serve, come chiarito nella Relazione ministeriale, ad «evitare ogni possibile dubbio» sulla permanente autonomia del procedimento accertativi, ancorché al giudice penale sia ora demandato il compito di determinare l'imposta evasa.

Quanto, invece, all'inverso rapporto di autonomia del procedimento penale da quello tributario, si ricava dalle regole generali del codice di rito: l'art. 2 c.p.p. secondo cui il processo penale non può essere sospeso per dar corso ad un procedimento civile o amministrativo in cui si decida una questione ad essa pregiudiziale; gli artt. 3 e 479 c.p.p. che prevedono, rispettivamente, che il giudice

penale possa sospendere il processo per questioni pregiudiziali inerenti lo stato di famiglia o di cittadinanza ovvero, in pendenza di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, soltanto «se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa» e che, pertanto, non è applicabile al processo tributario che prevede rigidi limiti probatori⁵⁴³.

Una volta riconosciuta l'autonomia tra procedimento penale e tributario, ne consegue che l'eventuale valenza del giudicato penale nei giudizi extrapenali viene ad essere disciplinata dalla dall'art. 654 c.p.p.: «nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile ... 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».

Quand'anche l'Amministrazione finanziaria si fosse costituita parte civile nel processo penale, questione questa alquanto controversa, il divieto di prova testimoniale che caratterizza il regime probatorio del processo tributario comporta che l'art. 654 c.p.p. non è applicabile al processo tributario: qui il giudicato penale non potrà dunque spiegare alcuna efficacia vincolante.

543 È evidente che l'autonomia ed il parallelismo dei due giudizi ha l'obiettivo di mantenere integra la portata dissuasiva del precetto penale, che risulterebbe invece diminuita – con in effetti è avvenuto nel periodo di vigenza della pregiudiziale tributaria – se il giudizio penale dovesse attendere gli esiti di quello tributario.

Il tentativo, operato in dottrina, di salvare l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio tributario ricostruendo la portata dell'art. 654 c.p.p. non con riferimento alla fattispecie astratta però al caso concreto, non appare convincente.

Anche se sono comprensibili le ragioni per le quali, laddove un giudizio dibattimentale si dovesse fondare esclusivamente su prove documentali, non vi sarebbe motivo per negare efficacia vincolante in ambito tributario alla decisione del giudice penale, comunque essa trova un ostacolo insuperabile proprio nella lettera e nella logica della norma.

Infatti, l'art. 654 c.p.p. non si limita a vietare l'utilizzazione di sentenze emesse in base a prove vietate, però estende la preclusione a tutte le sentenze penali, per il sol fatto che in quel processo le prove vietate dal legislatore tributario sono astrattamente ammissibili: la finalità della norma è quella di escludere l'effetto di giudicato tutte le volte che i sistemi probatori sono fondati su regole diverse.

Anche l'altro tentativo di far discendere l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di conformarsi al giudicato penale da un principio generale dettato dall'art. 4 della l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E secondo cui «l'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali per quanto riguarda il caso deciso», appare privo di fondamento.

Al di là del rilievo che le commissioni tributarie hanno anch'esse natura giurisdizionale e, quindi, ben difficilmente possono considerarsi «autorità amministrative», il citato art. 4 non può essere riferito a tutti i giudicati che abbiano accertato l'esistenza di un fatto incompatibile con i presupposti dell'atto emanato dalla pubblica

amministrazione, però solo al giudicato che risolve in maniera diretta la controversia relativa alla lesione del diritto oppure alla contravvenzione, mentre la questione oggetto del giudizio penale (tributario) è da reputarsi del tutto autonoma rispetto a quella costituita dalla lesione di un diritto soggettivo o dalla legittimità dell'atto di accertamento.

Per quanto concerne il rapporto inverso, si può agevolmente negare un'efficacia vincolante al giudicato tributario, rispetto al giudice penale: l'art. 3 c.p.p., ultimo comma, dispone che solo le sentenze irrevocabili del giudice civile che hanno deciso una questione di stato di famiglia o di cittadinanza hanno autorità di cosa giudicata nel processo penale. Inoltre, già sul piano logico, appare veramente arduo ipotizzare che una sentenza pronunciata sulla base di un accertamento il cui profilo probatorio soffre di incisive limitazioni, possa in qualche modo vincolare il giudice penale.

È stata, intanto, avanzata la tesi che la riformulazione delle fattispecie criminosi operate dal d.lgs. n. 74/2000 aprirebbe uno spiraglio per un travaso automatico, nel processo penale, di quanto definito nel procedimento amministrativo. In sostanza, il perfezionamento di molti dei reati di cui al d.lgs. n. 74 richiede il superamento di una determinata soglia di evasione, per cui sarebbe logico – secondo questa tesi – ritenere accertata anche ai fini penali, se inferiore alla soglia, l'imposta cristallizzata in un accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione, per adesione o a seguito di conciliazione giudiziale, oppure in esito all'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria. In questi casi, poiché è la stessa Amministrazione finanziaria che quantifica l'imposta evasa in misura inferiore alle soglie previste, sarebbe

irragionevole ipotizzare un intervento del giudice penale che a sua volta determini l'imposta evasa, magari in misura superiore a quella definitivamente accertata in sede amministrativa.

Però si tratta di un'impostazione che non può essere accolta. Innanzitutto non si può attribuire all'atto di accertamento amministrativo, sia pur divenuto definitivo, una portata preclusiva addirittura maggiore rispetto a quella di un provvedimento giurisdizionale. È pacifico, infatti, che nemmeno la sentenza del giudice tributario passata in giudicato, cioè l'atto cui l'ordinamento attribuisce il massimo grado di certezza ed incontrovertibilità, vincola il giudice penale. E proprio la circostanza che dalla sentenza tributaria, anche se passata in giudicato, non derivi alcuna preclusione al giudice penale, costituisce un indubbio ostacolo all'accoglimento della tesi in esame, per il minor grado di certezza che l'atto amministrativo definitivo possiede rispetto al giudicato.

Inoltre, appare poco plausibile che il legislatore abbia introdotto una preclusione asimmetrica, nel senso che l'accertamento definitivo di un'imposta evasa farebbe stato nel procedimento penale solo laddove inferiore alla soglia penalmente rilevante. Ammesso, infatti, che dalla cristallizzazione della pretesa tributaria in sede amministrativa derivi un vincolo per il giudice penale, non si vede perché tale vincolo dovrebbe operare a senso unico, esclusivamente cioè in senso favorevole al contribuente⁵⁴⁴.

L'opzione per il principio guida del doppio binario comporta la

544 Probabilmente la vera finalità è di arrivare ad affermare che quando è la stessa Amministrazione finanziaria a ricostruire l'imposta evasa in misura inferiore alle soglie, non vi sarebbe più alcuna ragione per irrogare sanzioni che presuppongono la rilevante lesione di interessi erariali, però in questo modo si finisce per attribuire all'Amministrazione compiti di supplenza nella repressione dei reati ad essa assolutamente non spettanti.

possibilità di giudicati contrastanti, però questa appare una situazione fisiologica e non più patologica visti i rapporti tra i due procedimenti. L'eventuale divergenza è il portato implicito di una valutazione di giudici diversi, sulla base di materiale probatorio diverso e, soprattutto, di regole probatorie diverse: basti pensare al meccanismo delle presunzioni tributarie che sposta sul contribuente un onere probatorio che in sede penale è indefettibilmente a carico del Pubblico ministero.

Escluso, quindi, che il sistema normativo configuri una efficacia vincolante della sentenza penale in sede processuale tributaria, si deve parimenti escludere che il legislatore abbia posto un divieto di efficacia della sentenza penale in sede tributaria tale da imporre al giudice tributario di ignorare la stessa giuridica esistenza di una pronuncia penale sui medesimi fatti. In sostanza, aver escluso l'efficacia vincolante non significa escludere che un'efficacia possa tuttavia esservi sia pure a determinate condizioni.

Ora, se la trasmissione di documenti, dati e notizie raccolti durante la fase delle indagini preliminari o anche nel processo penale, oltre che consentita è, anzi, auspicata, ciò comporta che quanto trasferito non sia ontologicamente inutilizzabile per il destinatario; ed ancora: l'art. 21 d.lgs. 74/2000 prevede la comunicazione dalla sede penale a quella tributaria della sentenza irrevocabile «che esclude la rilevanza penale del fatto». Il tutto induce a ritenere in maniera inequivocabile che il legislatore vuole un utilizzo tributario della sentenza pro o contro il contribuente: l'obbligo di trasmissione della sentenza penale non avrebbe senso se il destinatario dovesse ignorarla o anche non potesse tenerne conto né avrebbe senso se i dati acquisiti nel processo penale ed inutilizzabili in sede tributaria fossero soltanto

quelli che avrebbero potuto essere automaticamente raccolti in tale sede.

Ed in questa prospettiva, la Cassazione correttamente precisa che pur non operando più il vincolo del giudicato, la sentenza penale può essere tuttavia prodotta e costituire una prova documentale, ai sensi degli artt. 32, comma 1, e 58, comma 2, d.lgs. 546/1992, liberamente apprezzabile dal giudice ai fini della decisione.

Pertanto, la circostanza che il giudicato penale non faccia stato nel giudizio tributario, non implica che non si possa tener conto dei dati e degli elementi acquisiti nel corso dell'investigazione penale che il giudice tributario dovrà valutare secondo le proprie regole procedurali. Ovviamente il giudice tributario non può limitarsi a porre a fondamento della propria decisione la sentenza penale, però può prendere in considerazione gli elementi in essa emergenti al fine di procedere ad un'autonoma ricostruzione e valutazione dei fatti, dando conto della natura e consistenza degli stessi e delle ragioni del proprio convincimento⁵⁴⁵.

Si deve concludere, quindi, che l'assegnazione di un valore stabile al giudicato corrisponde innanzitutto all'interesse generale e superiore della giustizia, oltre che a quello precipuo delle parti in

545 A questa rivisitazione dalle fondamenta del percorso logico-giuridico seguito dal giudice penale – che può portare ad una condivisione o ad una diversità di conclusioni – possono contribuire sia il contribuente condannato o assolto sia la stessa Amministrazione finanziaria, a prescindere dalla circostanza che sia stata o non sia stata parte nel processo penale. Ne consegue che il contribuente può cercare di modificare in sede tributaria la sentenza penale di condanna (o difendere quella assolutoria) e che, analogamente, anche l'Amministrazione finanziaria può cercare di modificare in sede tributaria la sentenza penale assolutoria (oltre che difendere quella di condanna). Ovviamente ciò non toglie che anche il giudice penale possa utilizzare le risultanze della vicenda amministrativa, pur escluso ogni automatismo e meccanica trasmissione nel processo penale del *quantum* accertato in via amministrativa, per formare il suo libero convincimento.

causa, e tuttavia dà attuazione ad una serie di principi di diretta derivazione costituzionale (artt. 24 e 111 Cost.), non si può certo dubitare della sua applicazione anche al processo tributario.

La stabilità e l'immodificabilità del giudicato deve valere non solo nei casi in cui esso si rivolge all'interno del procedimento, però anche nei casi in cui lo si proietta all'esterno, cioè in altri procedimenti, a nulla valendo i riferimenti alla struttura del processo tributario (d'impugnazione) e all'autonomia dei periodi d'imposta, che secondo alcuni impedirebbero l'ultrattività del giudicato.

Epilogo

Meglio essere folle per proprio conto che saggio con le opinioni altrui.

(Friedrich Wilhelm Nietzsche, in *La gaia scienza*)

A conclusione di queste note si può dire che si è cercato di manifestare che i fatti tributari, pur nella loro rappresentazione numerico-contabile, non sono né veritieri né oggettivi e restano indenni ad ogni approccio conoscitivo per quanto scientifico (capitolo primo).

A tanto si è aggiunto che i metodi di accertamento che l'ordinamento predispone per il disvelamento di tali fatti, si disinteressano di quest'ultimi e propongono – in sostituzione – propri specifici fatti tributari (sempre più astratti e lontani dalla materia dell'imposta interessata) che vengono più o meno provati, a loro volta, dalla motivazione dell'accertamento medesimo e quindi con argomentazioni e ragionamenti (capitolo secondo).

La motivazione, poi, unitamente alla struttura impugnatoria del processo tributario, limita il *thema decidendum* sicché mai viene rimessa al giudicante la conoscenza della capacità contributiva del soggetto accertato ma unicamente la validità secondo le regole logico-giuridiche della speciale e distinta capacità contributiva rappresentata nell'accertamento e provata dalla sua inferenza motivazionale, per come sublimata e filtrata ai meccanismi e finzioni processuali (capitolo terzo).

Ne viene, in conclusione, che la raffigurazione dei fatti giuridici tributari dell'impresa, non potendo essere oggettiva ed univoca, non può neanche dirsi sostanzialmente veritiera (capitolo primo); ne

consegue, poi, che a tale quadro nulla aggiunge l'ordinamento poiché (con le tecniche investigative che predispone) si disinteressa alla ricerca dei fatti e li sostituisce (materialmente o attraverso la riqualificazione giuridica) con altri e diversi e sorregge questa nuova distinta rappresentazione sulla scorta della motivazione che le è presupposta e conseguente (capitolo secondo); se ne trae infine, che il processo tributario nulla oppone a tale meccanismo sostitutivo, sul quale si innesta unicamente per corroborare o demolire la nuova ricostruzione degli imponibili con l'ausilio dei propri congegni processuali tali, se possibile, da allontanarsi ancor di più da quanto avrebbe dovuto essere oggetto di prova, ossia la capacità contributiva (capitolo terzo).

La cadenzata mera giustapposizione con ampie soluzioni di continuità tra l'uno e l'altro degli istituti giuridici tributari che si presentano nel testo mira a far emergere *ex se* la progressiva astrazione della logica probatoria tributaria assolutamente controintuitiva.

Infatti, demolito il mito della possibilità di una conoscenza esatta dei fatti tributari (nella *pars destruens* del capitolo primo), si assiste – nella ricostruzione degli imponibili – alla sostituzione della realtà delle cose con realizzazioni sempre meno effettive e, tanto meno evidenti, tanto più cogenti.

E dunque, laddove non vi è una univoca lettura dei fatti, allora sopprime la analisi scientifica; allorquando questa non sia incontrovertibile, prevale il consenso della maggior parte della comunità scientifica; se permane l'incongruenza, si prova con l'accertamento amministrativo, il quale – a sua volta – può essere analitico, ma laddove vi siano elementi tali da poter far decidere per la ricostruzione

induttiva e l'amministrazione propenda per essa, allora le risultanze di questa (ricostruzione induttiva) prevalgono sulle emergenze analitiche; quando, poi, perduri un dissidio e per dirimerlo si addivenga al processo, allora, infine, delimitato ed impoverito il *thema decidendum* a quanto rinveniente nella motivazione dell'atto, si assiste alla sostituzione dei fatti con i risultati delle emergenze processuali per come provenienti dalla applicazione dei congegni tipici.

Sicché, in conclusione, si può ben affermare che la realtà dei fatti soccombe di fronte alla ricostruzione transeunte scienziata, la quale – a sua volta – cede davanti alla interpretazione degli eventi formulata dagli uffici e quest'ultima, infine, si piega alle logiche processuali.

A voler proporre un disegno ricostruttivo della capacità probante degli istituti tributari, dovremmo porre la realtà dei fatti all'ultimo gradino ed al primo il giudicato secondo uno schema che potrebbe essere il seguente: realtà fenomenica < ricostruzione scientifica < accertamento analitico < accertamento presuntivo < accertamento induttivo < ricostruzioni logiche ed interventi di qualificazione giuridica < motivazione [portata inferenziale] < onere della prova [conseguenze processuali] < prova documentale processuale < prova presuntiva processuale < prova logica e prova officiosa [compresa la prova tecnica] < non contestazione < rinuncia < giudicato.

L'elenco mostra in maniera plastica l'evidenza per cui la *res iudicata facit de albo nigrum*, ma è errato ridurlo a questa sola espressione.

Non si tratta, infatti, di valutare unicamente il congegno processuale del giudicato – pur necessario – ma di mettere in evidenza

il disegno logico che ne viene sorretto. Le stesse peculiarità del giudicato tributario evidenziano gli elementi particolari del suo concreto atteggiarsi.

Il giudicato, infatti, nelle altre branche del diritto viene ad evitare, se così si può dire, «frontalmente» il *ne bis in idem*. Nel processo tributario, ciò avviene – per lo più – «lateralmente», accedendo attraverso il meno lineare meccanismo della ultrattività⁵⁴⁶ del giudicato, con il che si evita il giudizio (e quindi la prova) su fattispecie formalmente prive di un giudicato, ma che lo ereditano.

Si deve concludere, tuttavia, che la realtà fenomenica «prova» meno del giudicato (purchessia).

A ciò va aggiunto che, nel percorso che occorre tra il fatto (di cui saggiare la capacità contributiva) ed il giudicato, si assiste alla costante perdita di contenuti descrittivi (del detto fatto), sostituiti gradatamente da argomentazioni logiche-giuridiche-processuali, fino a scomparire quasi del tutto nei meccanismi processuali (nei quali – al più – si analizza il fatto al sol fine di verificarne la sovrapponibilità con quello oggetto del giudizio).

La ricchezza della realtà effettuale, viene dapprima ridotta nella documentazione contabile e, poi, nella constatazione in sede di verifica e, poi ancora, nella motivazione dell'accertamento e, quindi infine, nella motivazione della sentenza.

Il tutto attraverso un assioma che può essere così riportato: l'autorità del meccanismo giuridico probatorio sopperisce alla carenza dei contenuti.

546 Per la improprietà dell'espressione "ultrattività" in relazione al tema dell'efficacia del giudicato nelle controversie aventi il medesimo oggetto, ma attinenti a diverse annualità nei tributi periodici, si rinvia alle riflessioni di G. Frasoni, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pag. 274.

Il che comporta il corollario per cui il meccanismo giuridico probatorio quanto meno è vicino alla rappresentazione della realtà, tanto più è dotato di autorità⁵⁴⁷.

Pertanto, quella che avrebbe dovuto essere una mera residualità (sinteticamente: la realtà dei fatti prova e, in mancanza, la ricostruzione scientifica prova e, in mancanza, l'accertamento prova e, in mancanza, il giudizio prova), scomoda invece la nicciana trasvalutazione di tutti i valori [giuridici].

Ed infatti, non è precluso in alcun modo l'esercizio della potestà di accertamento anche innanzi alla chiara ricostruzione dei fatti⁵⁴⁸, così come – meno che mai – è precluso l'accesso al processo nei confronti dell'impugnativa dell'atto «manifestamente corretto».

Sì che ne consegue (parafrasando l'affermazione di Gorgia che ha aperto il secondo capitolo), che la realtà sottostante tributaria – anche a volerla ritenere esistente – è certamente passibile di più ricostruzioni e qualificazioni plausibili, le quali – a loro volta – possono restare soggette ad un divergente giudizio nel processo.

Il tutto in una ricostruzione piramidale dell'ordinamento⁵⁴⁹ in cui

547 Si pensi ai due estremi della dichiarazione (vicina al fatto rappresentato, ma le cui attestazioni sono superabili in sede di accertamento) e del giudicato (lontano dal fatto-oggetto e però dotato della massima autorità).

548 Qualora questa, alla analisi dell'ufficio appaia illogica *sub specie*, ad esempio, dell'antieconomicità dei comportamenti.

549 Si rinviene nella dottrina pura del diritto (*reine Rechtslehre*), cioè liberata da ogni commistione con nozioni morali, politiche o sociologiche; solo in questo modo si può garantire il carattere obiettivo della scienza del diritto, la quale ha un compito descrittivo, e non quello di produrre valori o norme o di esprimere giudizi di valore. Questa è invece la pretesa del giusnaturalismo al quale Kelsen contrappone l'ideale weberiano dell'avalutatività della conoscenza scientifica. Il giusnaturalismo presuppone che nella natura vi sia un valore immanente assoluto e ritiene dunque di poter dedurre il diritto, cioè quel che è giusto in assoluto, dalla natura stessa; ma questo vuol dire, secondo Kelsen, compiere un salto scientificamente illegittimo dal piano dell'essere (natura) a quello del dover essere (diritto). Allo stesso modo la sociologia giuridica compie un'operazione indebita, nella misura in cui mescola la teoria giuridica, riguardante il campo delle norme (cioè il dover essere) con una

il *Sein* viene gradatamente sostituito dal *Sollen*, non attraverso semplicemente l'applicazione di una norma positiva, ma mediante l'intervento del contribuente-[dichiarazione]-amministrazione-[accertamento]-giudice-[sentenza] e, soprattutto, sotto l'autorità di quest'ultimo, con l'ovvio riproporsi del *Quis custodiet ipsos custodes?* di Giovenale nella lettura di Schmitt⁵⁵⁰, questa volta non nel senso della negazione di validità della *Grundnorm* kelseniana⁵⁵¹,

sociologia economica, concernente invece i dati di fatto (l'essere). Per Kelsen la legge è norma positiva. Per il filosofo del diritto, la norma è dover-essere, è necessità contrapposta all'essere, all'esistente. Mentre la sociologia del diritto si occupa delle interconnessioni a livello fattuale tra attività positiva del diritto e comportamenti degli uomini, la scienza giuridica dovrebbe invece occuparsi della ricerca, nel mondo delle idee, di una teoria generale del diritto. In questo studio ideale i comportamenti umani rilevano solo di riflesso, in quanto presupposti fattuali per l'applicazione del diritto. La norma inoltre è relativa, cioè senza alcun fondamento di verità. Non si può parlare, secondo la sua prospettiva, di una legge naturale, almeno non nell'ambito giuridico. Secondo la teoria di Kelsen, infatti, il diritto è costituito solo ed esclusivamente dalle norme positive e valide dell'ordinamento giuridico, qualsiasi precetto esse contengano, sì che l'ordinamento giuridico è unicamente l'oggetto del diritto.

550 In altri termini, il rischio è che la dittatura – di per sé temporanea – diventi permanente. Schmitt, invece, considera lecita una dittatura soltanto in quanto misura temporanea ed eccezionale, volta a ristabilire l'ordine e la sicurezza e, quindi, a difendere la costituzione in vigore. Se, infatti, queste misure transitorie si trasformano in leggi, si dissolve lo Stato di diritto esistente. Il problema resta sempre quello del decisore politico che deve, appunto, decidere sulla opportunità della eccezionalità e deve, per converso, garantire la transitorietà, che invece, nella specie, diventa sistema. Le norme non sono d'aiuto possono decidere quando esiste questa situazione né sono in grado di affrontarla, prevedendo in anticipo le misure da prendere di fronte a condizioni eccezionali e cangevoli; al massimo, la costituzione può indicare chi assume in questi casi l'autorità legale, cioè chi è sovrano e può dichiarare lo stato di eccezione e istituire la dittatura per risolvere la crisi. La conclusione a cui perviene l'analisi di Schmitt è, quindi, la tesi che la sovranità risiede in chi possiede l'autorità e il potere di decidere lo stato di eccezione. Il sistema politico non può fondersi soltanto su una norma giuridica fondamentale o su procedure tecniche di governo; è necessaria, invece, un'autorità che decida e garantisca la legalità.

551 «Alla domanda sul motivo per cui una norma è valida (cioè sul motivo per cui un uomo si deve comportare in quel certo modo), non si può rispondere con una constatazione su di un fatto reale ... il fondamento della validità di una norma non può essere tale fatto. Dal fatto che qualcosa è non si può dedurre che qualcosa deve essere, così come, dal fatto che qualcosa deve essere non si

quanto piuttosto alla luce dei risultati del falsificazionismo popperiano⁵⁵² sui fatti presupposti all'atto autoritativo, che diviene crittotipo⁵⁵³ dell'ordinamento giuridico⁵⁵⁴.

Il destino dei fatti, dunque, a volerne assumere l'esistenza, è di non vedersi provati. S'è cercato nei tempi passati ed ancor oggi quanto meno di riprodurli o di fermarli, descriverli ed inventarli al solo

può dedurre che qualcosa è. Il fondamento della validità di una norma non può essere che la validità di un'altra norma» (H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Wien 1960; trad. it., *La dottrina pura del diritto*, Torino, 1966, 21). Ma la *Grundnorm* presupposta secondo le stesse indicazioni di Kelsen sa di diritto naturale. Ed infatti essa «non è posta mediante un atto giuridico positivo, bensì è presupposta ... In questo presupposto si trova l'estremo fondamento della validità dell'ordinamento giuridico; tale fondamento è però, per sua natura, soltanto condizionato e, in questo senso, ipotetico» (H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Wien 1960; trad. it., *La dottrina pura del diritto*, Torino, 1966, 59). E ancora «come norma suprema deve essere presupposta, in quanto non può essere posta da un'autorità, la cui competenza dovrebbe riposare su una norma ancora più elevata. La sua validità non può più essere dedotta da una norma superiore, il fondamento della sua validità non può più essere discusso» (H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Wien 1960; trad. it., *La dottrina pura del diritto*, Torino, 1966, 218).

552 Secondo Popper la scienza si distingue dalle altre forme di sapere in quanto conoscenza falsificabile. Questa idea, anche se contraria ad un'opinione corrente che vede nella scienza un modello di conoscenza indiscutibile, è tuttavia dotata di un suo fascino tant'è che diventata un nuovo senso comune. L'epistemologia di Popper e il suo criterio di demarcazione della scienza sono molto conosciuti anche perché apparentemente semplici e facilmente divulgabili. Ad un'analisi appena ravvicinata, tutto il discorso di Popper, che muove da alcune intuizioni giovanili a cui egli (pur con aggiustamenti e integrazioni) volle restare sempre fedele, dà però origine ad una proliferazione di problemi e di sottoproblemi dei quali era consapevole lo stesso Popper e che sono ancora oggetto di critiche e di discussioni.

553 La varietà dei formanti dell'ordinamento consente di accogliere, attraverso la comparazione, le norme giuridiche appartenenti a sistemi diversi. In tal caso potrebbe discernersi della distinzione tra la norma legale e una non legale, appartenenti allo stesso ordinamento ma facenti parte di due insiemi distinti che costituiscono un formante dell'ordinamento. I sistemi giuridici moderni constano di più formanti comunemente accettate (legali, giudiziari, dottorali). Accanto a queste, sempre in via generale, si ritiene che un formante importantissimo di molti ordinamenti è la legittimazione invocata a favore delle norme appartenenti al dato sistema. I vari formanti di un ordinamento tendono a influenzarsi. Una dicotomia importante distingue le regole operazionali e le proposizioni elaborate per pensare mediante concetti. Le contraddizioni tra regole e enunciazioni si colmano ricorrendo a finzioni, a

scopo di darne – per quanto possibile – una consistenza o un’equivalenza e, per quanto attiene a quelli tributari, una formulazione numerica.

Frutto di un espressionismo infantile il voler ritenere che la rappresentazione dei fatti non sia piuttosto il percorso logico atto a convincerci e quindi ragionamento. Ma quanto sia ragionamento non

presunzioni assolute e a definizioni accomodanti. Gli enunciati, le formulazioni, i concetti appartenenti a ordinamenti molto dissimili l’uno dall’altro tendono a divaricarsi tanto più quanto sono generali. Viceversa le regole applicative e le soluzioni pratiche tendono a maggiore compatibilità. Alcuni formanti del diritto nascono già verbalizzati ma altri non vengono espressi e vengono detti crittotipici o inferenziali; è noto che attraverso la comparazione si incontra che leggi identiche in aree diverse danno soluzioni diverse o leggi diverse in aree diverse danno soluzioni identiche, il che porta a concludere che influisce un ulteriore criterio di decisione non verbalizzato ossia crittotipico. Le regole non verbalizzate vengono percepite e trasmesse da una generazione di giuristi alla successiva. L’insieme dei crittotipi che dominano in un dato ambiente incide in modo rilevante sulla mentalità dell’ambiente in questione.

- 554 Nella accezione – questa volta – che ne dà *L’ordinamento giuridico* di Santi Romano, che non è in alcun modo l’ordinamento giuridico di Kelsen: questo si risolve in un sistema di norme, quello è cosa tanto diversa da poter essere prospettato proprio in alternativa all’idea di un ordinamento giuridico inteso come sistema di norme. Per contro, secondo Romano, l’ordinamento è istituzione, termine che ha il pregio di esprimerne l’aspetto peculiare nei confronti delle altre teorie ordinamentali, vale a dire l’equazione in essa presupposta tra diritto e istituzione, senza per questo ignorarne la specificità mescolandola con tante altre, e di tanto minore spessore, nel calderone delle teorie istituzionali (o istituzionalistiche). Per l’Autore, «L’ordine sociale che è posto dal diritto non è quello che è dato dalla esistenza, comunque originata, di norme che disciplinino i rapporti sociali: esso non esclude tali norme, anzi se ne serve e le comprende nella sua orbita, ma, nel medesimo tempo, le avanza e le supera. Il che vuol dire che il diritto, prima di essere norma, prima di concernere un semplice rapporto o una serie di rapporti sociali, è organizzazione, struttura, posizione della stessa società in cui si svolge e che esso costituisce come unità ... Se così è, il concetto che ci sembra necessario e sufficiente per rendere in termini esatti quello di diritto, come ordinamento giuridico considerato complessivamente e unitariamente, è il concetto di Istituzione. Ogni ordinamento giuridico è una istituzione e, viceversa, ogni istituzione è un ordinamento giuridico: l’equazione fra i due concetti è necessaria e assoluta. Cosicché l’espressione *diritto* in senso obiettivo, secondo noi, può ricorrere in un doppio significato, può cioè, designare anzitutto: a) un ordinamento nella sua completezza e unità, cioè una istituzione; in secondo luogo: b) un precetto o un insieme di precetti ... che

può compensare la carenza della materialità del fatto.

Quest'ultima è, poi, ben presente nei canoni attuativi dei tributi nella finzione dell'incartamento dei presupposti tributari in documenti tali da rendersi essi stessi – intrinsecamente – presupposto.

La prova, infatti, nel procedimento tributario si atteggia di per sé come presupposto, quantomeno logico, della applicazione del tributo. Invero, non può esservi imposizione in mancanza di capacità contributiva, ma questa va valutata – anche a prescindere dal momento conflittuale – sulla stregua delle normali regole probatorie. Pertanto, già nella fase della autoimposizione la capacità contributiva viene rappresentata attraverso norme tali che prefigurano il procedimento accertatorio.

La capacità contributiva, quindi, è solo quella provata secondo i canoni giuridici comuni. A questi si aggiungono, poi, le regole peculiari tributarie che concentrano la attenzione sulle modalità di rappresentazione della ricchezza (*sub specie* dei differenti presupposti impositivi).

Il particolare meccanismo della imposizione prevede, semplificando e sintetizzando al massimo, la applicazione di un'aliquota ad una espressione numerica. Tale fattispecie appare agli interpreti particolarmente indicata per utilizzare il metodo (probatorio) scientifico, il quale a sua volta trova facile traduzione del ragionamento in formule latamente matematiche e, quindi, in quelle espressioni numeriche che sono la base applicativa del tributo.

Questo ha fatto sì di trovare spesso il giudice pronto (o pronò) a

per distinguerli da quelli non giuridici, diciamo istituzionali, mettendo così in evidenza la connessione che essi hanno con l'ordinamento intero, ossia con l'istituzione di cui sono elementi, connessione che è necessaria e sufficiente per attribuire loro carattere giuridico».

delegare ampi spazi di giurisdizione ad una più o meno vaga materia illuminata da un'aurea di scientificità, senza opporre, invece, che è la scienza – al più – ad essere oggetto del giudizio o, come si è avuto modo di ripetere più volte, la scienza rientra nella giurisdizione incidentale del giudice tributario.

E però, come si è avuto modo di indicare nel corso del primo capitolo, da un lato, la scientificità si è dovuta arrendere di fronte alla propria stessa evoluzione che segna come temporaneo ogni risultato e di fronte alla valutazione – non sempre univoca – che la comunità degli scienziati dà del risultato della prova; per altro verso, si è potuto appurare che la valutazione della materia imponibile – se attiene a scienza – questa è pervasa tanto di regole giuridiche quanto di regole economiche.

Ebbene, è nota l'idiosincrasia delle prime a procedere ad esatte categorizzazioni numeriche; resta, dunque, la parte economica che maggiormente si presta, ma solo per motivi storici, ossia per la consuetudine che gli economisti hanno sempre avuto (dai classici in poi) di condire i propri ragionamenti sui fenomeni studiati con formule matematiche.

La quadratura del cerchio sembrerebbe essere offerta dalla scelta di sottoporre le imprese ad imposizione sulla base dei risultati contabili (anch'essi numerici), sicché il tutto sembrerebbe ricondursi a parametri di esattezza propri delle scienze matematiche, salvo però ricordare che ogni singolo numero che viene immesso nelle scritture è soggetto ad una valutazione tale che il risultato delle stesse non può discostarsi da una espressione a molteplici variabili.

La verità contabile è un ossimoro. E conseguenza ne è l'evasione interpretativa ed il trastullarsi inane di Amministrazione e contribuenti

nell'esercizio di sussunzione e qualificazione.

Al contrario, potremmo assumere che se le valutazioni sulle componenti contabili fossero assunte solo nell'ottica di singole logiche di regole contabili, avremmo determinazioni stocastiche degli imponibili. L'evidenza empirica mostra, invece, che la frequenza statistica dei redditi disegna una gaussiana con media, moda e mediana ferme intorno allo zero, il che impone di pensare che nel rappresentare gli imponibili non si parte da questi ultimi, quanto piuttosto dal risultato desiderato.

Il primo capitolo, quindi, aperto dall'assioma scolastico per cui *nihil est in intellectu quod prius non fuerit in sensu* a voler affermare, *a contrario*, che se qualcosa si intende provare nell'ambito tributario è qualcosa che certamente esiste *in rerum natura* e come tale è esattamente conoscibile e misurabile, si chiude invece con l'affermazione che ogni elemento che viene preso in considerazione nella imposizione fiscale è di per sé soggetto a valutazione e per quanto questa si atteggi ad essere scientifica non riesce a divenire univoca ed oggettiva.

Con queste premesse (sintetizzate dalla massima sofistica sul relativismo gnoseologico) si apre il secondo capitolo che descrive sinteticamente i meccanismi tecnici che l'ordinamento pone per sopperire alla incertezza o alla non correttezza della autodeterminazione degli imponibili, enumerandoli per grado di astrazione dall'accertamento analitico alle indagini finanziarie.

La semplice circostanza per cui si ritiene maggiormente astratto l'accertamento fondato *sic et simpliciter* sulle risultanze delle indagini finanziarie piuttosto che l'accertamento induttivo rende evidente l'assunto della tesi per cui le prove tributarie, al più, fanno emergere

una capacità contributiva propria e diversa da quella che intendono provare. Esemplificando, per quanto sorretto anche da mere semplici presunzioni, il metodo induttivo vuole provare la sussistenza dei presupposti normali di applicazione dei tributi cui inerisce; tanto non può assumersi con pari sicurezza nel caso delle indagini finanziarie, i cui risultati vengono meramente ribaltati ed utilizzati alla stregua di base imponibile senza che possa dirsi compiutamente sussistente un qualsivoglia collegamento ragionevole.

In altri termini, se l'accertamento induttivo si regge solitamente su basi fattuali meno concrete delle indagini finanziarie è altrettanto vero che queste ultime lasciano emergere se del caso una capacità contributiva davvero distinta da quella, ad esempio, reddituale che le medesime sarebbero delegate a rinvenire.

Se si continua assumendo che quindi ciò che oggetto del processo è il giudizio su fatti diversi (capitolo primo), che provano una distinta capacità contributiva (capitolo secondo), attraverso proprie specifiche astrazioni processuali (capitolo terzo), appare facile concludere che la prova è piuttosto sorretta unicamente dalla fede che nel meccanismo inferenziale pone il soggetto provante (e così si apre, appunto, il terzo capitolo).

La prova che pensa di essere scientifica altro non è che un'ordalia: due persone non sono d'accordo su un punto e si rimettono agli esiti della prova. Come in un'ordalia. La prova si sostituisce al giudizio dell'uomo (che giudicherebbe su ciò che viene narrato dalle parti, secondo sua giustizia).

La prova – al contrario – vuole prescindere dal giudizio del giudice-terzo. Vuole essere oggettiva. E per farlo pretende di essere scientifica. Però molto spesso essa non si sostanzia in altro che in un

giudizio. O diviene misure che servono per giudizi. Allora non è oggettiva. È – al più – indisponibile alle parti e al giudice. Esattamente come l'ordalia.

Con la prova, il giudizio non è del giudice, ma è la teofania delle tragedie greche. È l'intervento divino.

La prova, nel linguaggio comune, potrebbe non raggiungere necessariamente le vette di verifica che le si possono attribuire in senso assoluto.

Essa può essere qualche cosa di meno che una prova stessa. Ma, ciò nonostante, può attribuire valore alle convinzioni intrinseche dell'interlocutore.

La prova, in questo caso, funge da catalizzatore di processi metabolici e cognitivi già in atto o quanto meno predisposti dall'interlocutore.

Così essa è «argomento», piuttosto intesa nel senso della «testimonianza» vaga a favore dell'una tesi senza che ne divenga «dimostrazione».

La «dimostrazione» è quindi il cardine, però funge unicamente da tensione e non coinvolge *in toto* la materia; perché, infatti, sull'altro versante la prova scende ad «assicurazione» o «garanzia».

Però questa via porta velocemente a superare la dimostrazione per la fiducia che si pone in chi attesta, sì che la «attestazione» rende superflua la dimostrazione o, per altro verso, alla mancata comprensione della dimostrazione si sopperisce con la fede nella attestazione.

Si ritorna quindi ad attestare una prova semantica⁵⁵⁵, ossia vera,

555 Sulla base dell'assunto che la semantica è la disciplina che studia il rapporto tra le espressioni linguistiche e ciò a cui queste si riferiscono, Tarski in *Der Wahrheitsbegriff in der formalisierten Sprachen* (1933-36) faceva della verità

ma solo se effettiva ed inserita in un determinato contesto⁵⁵⁶. Calando il concetto nell'ambito tributario, la prova tributaria legittimamente attesta solo se i presupposti della sua applicazione effettivamente sussistono e solo ai fini dello specifico settore di pertinenza.

Sebbene con tale più limitato significato, alla prova resta qualche utilità, anzi proprio queste caratteristiche valgono a spiegare talune peculiarità della prova tributaria; ed infatti, sovente si assiste alla manifestazione offerta dal risultato aberrante nell'utilizzo del congegno probatorio cui segue il mutamento del supporto inferenziale.

Il diritto tributario, quindi, vede cambiare l'assetto delle proprie regole probatorie molto più spesso di quanto possa accadere in altre branche del diritto. Ciò significa che il legislatore cambia le prove e, quindi, poiché i fatti esistono in quanto provati, cambia i fatti tributari in sussistenza e consistenza.

La prova resta comunque l'unico strumento utilizzabile ai fini della ricostruzione del fatto storico. Precisamente, la prova, partendo da un fatto dimostrato, un fatto noto, utilizza una serie di regole più o meno scientifiche, logiche e giuridiche per accertare l'esistenza di un

il concetto paradigmatico di tale disciplina, proponendone una 'definizione semantica' in grado di esprimere in forma logicamente rigorosa l'intuizione contenuta nella formula: «un enunciato vero è un enunciato che dice che le cose stanno così e le cose stanno appunto così». Secondo Tarski, per evitare paradossi come il 'mentitore' è necessario formulare la definizione in un metalinguaggio distinto dal linguaggio oggetto al quale si applica il concetto di verità. Non si definisce la verità in generale, ma solo il predicato metalinguistico 'vero-in-L' per gli enunciati di un dato linguaggio oggetto L. È essenziale che L sia un linguaggio formalizzato, perché solo così i limiti del concetto di enunciato-di-L sono determinati precisamente. Tarski mostrava come sia possibile costruire per qualsiasi linguaggio formalizzato L una 'teoria della verità per L' dai cui assiomi è deducibile per ciascun enunciato E di L un'equivalenza metalinguistica 'E è vero-in-L se, e solo se, T', dove al posto di 'E' compare un nome metalinguistico di quell'enunciato e al posto di 'T' la sua traduzione nel metalinguaggio. La 'concezione semantica della verità' elaborata da Tarski incontrò la favorevole accoglienza dei neoempiristi.

556 Si pensi alla specialità del giudicato.

altro fatto da provare, e quindi un fatto ignoto. Per quanto possa essere correttamente eseguito il procedimento, tuttavia, non si può sostenere che il risultato abbia un carattere di verità⁵⁵⁷.

Sebbene provato, quindi, il fatto non diviene attendibile e non permette all'interprete di ricostruirlo con certezza.

Paradossalmente è l'ordinamento stesso che disconosce il carattere di verità assoluta al risultato della prova, tant'è che non esclude la prova (anzi la sottopone peculiarmente) dalla applicazione delle ordinarie regole del diritto e delle garanzie che sono previste e determinate: il contraddittorio, il diritto di difesa, le garanzie in ordine alle modalità di assunzione.

Anche la tecnica viene in aiuto dell'interprete, poiché il processo evolutivo scientifico permette l'utilizzo di sistemi sempre più sofisticati. Ciò non toglie che anche per il contributo scientifico valgono le regole per cui i risultati sono validi se effettivi i dati e solo relativamente al contesto dato. Tuttavia non può dirsi ininfluenza l'apporto della scienza al diritto specialmente tributario, esso però va ritrovato unicamente nella prevedibilità dei risultati probatori⁵⁵⁸ o nella loro standardizzazione⁵⁵⁹.

La prova dà un contributo rilevante all'accertamento del fatto nel

557 Se non come sopra specificato, ossia il risultato è vero solo nello specifico contesto e solo se vere le premesse.

558 I risultati restano in ogni caso mutevoli e legati al progresso tecnologico e variano al mutare di questo. Ma nel breve periodo è facile assumere che l'applicazione di procedimenti standard dovrebbe garantire risultati altrettanto conformi agli standard.

559 Quello della standardizzazione, per altri versi, è un aspetto ambivalente, poiché – da un lato – è ricercato dal contribuente che insegue la certezza giuridica degli effetti degli atti dal medesimo posti in essere; per converso, è dallo stesso avversato quando nella applicazione di standard (come per gli studi di settore) si perviene alla imposizione di una capacità contributiva impersonale e non necessariamente sussistente nel caso concreto. Da ciò l'esigenza prima espressa di collegare agli standard tecnici i peculiari istituti di garanzia delle parti (nello specifico, il contraddittorio).

diritto tributario, ma l'attendibilità o meno che la prova può avere ha come unico risultato quello di ridurre i margini di incertezza delle decisioni o la devianza dallo standard prescelto.

Rimane l'esigenza di verificare la sua incidenza, l'accertamento processuale, e in questa prospettiva assume rilievo il rapporto tra l'evoluzione tecnologica e la ricerca della prova da una parte dell'individuo coinvolto nel procedimento dall'altra parte.

Per quanto tuttavia tanto il procedimento quanto il processo tributario possono subire il fascino e l'influenza dell'evoluzione tecnico e scientifica, questa non è l'unica strada percorsa dalla trasformazione probatoria la quale si giova per le vie pure riportate dell'evoluzione sociale. Avendo asserito, infatti, che la prova – con formula sintetica – è nella motivazione è in quest'ultimo ambito che pure si svolge il dibattito, con esiti talvolta paradossali.

Basta volgere lo sguardo, a tale riguardo, alle vicende note in materia di antieconomicità piuttosto che in tema di studi di settore, laddove l'attenzione è stata rivolta in modo esuberante sugli aspetti di legittimità e legittimazione di massima piuttosto che sulla effettiva portata inferenziale dei singoli presupposti probatori.

In entrambi i casi il comportamento dei giudicanti è stato quello di dismettere il proprio necessario vaglio critico specifico per sostituirlo con l'analisi di fondo del sostrato normativo in materia (valutando quindi, ancora una volta, la legittimità della motivazione e non della prova).

Ma se la prova sia attendibile lo stabilisce il giudice in sede di valutazione e – all'esito dell'istruttoria – la valutazione del giudice delle prove consente di arrivare a una decisione.

Sfatare l'equazione per cui *legalità* è uguale a *scientificità* che è

uguale a *veracità* porta a squarciare il velo sulla vera natura del meccanismo di determinazione degli imponibili, che, lasciato alla libera autotassazione, porta – nella migliore delle ipotesi – a seguire regole di pianificazione perfettamente simmetriche a quelle impositive e tali da annullare qualsiasi effetto di imposizione ovvero – nei casi più gravi – alla ostentazione di pratiche di anarchismo solipsista.

E tanto rimarrà almeno fintantoché la quantificazione dell'obbligazione tributaria resterà fissata da formule ad *n* variabili (la dichiarazione) cui possono intrecciarsi altre (ad esempio, gli studi di settore, anch'essi dichiarati, ovvero le regole di imposizione officiosa e quelle processuali), concretando – *in limine* – determinazioni stocastiche degli imponibili.

Di fronte a tale scenario occorre tralasciare l'*eziologia degli effetti* e rivolgersi alla *teleologia delle cause*, unico modo per evitare un approccio iconoclasta e luddista nei confronti degli istituti giuridici tributari e recuperare la visione escatologica del diritto tributario quale insieme di regole volte alla attuazione della giustizia distributiva⁵⁶⁰ cristallizzata nel principio di capacità contributiva.

560 Per tutti, Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, *passim* a cominciare dalla affermazione per cui «una ragionevole politica fiscale, specie se associata a quella della spesa, è ancora in grado di concorrere al superamento degli squilibri geo-economici e alla riduzione delle disuguaglianze sociali che continuano a manifestarsi».

Bibliografia

A

Abbamonte G., La prova nel processo amministrativo, in *Rivista amministrativa*, 1985, 679

Allorio E., Sulla nozione di fatto notorio, in *Giur. it.*, 1946, I, 2, 1

Allorio E., Fatto ed estimazione nella competenza della commissione centrale delle imposte e del giudice ordinario, in *Giur. it.*, 1955, I, 1, 418

Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969

Agostinelli P., Riflessioni sul valore e sulla funzione della motivazione degli atti impositivi, anche alla luce del più recente quadro normativo, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 692

Amatucci A., Prove legali, difesa giudiziaria ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie, in *Dir. prat. trib.*, 1970, 3

Andrioli V., Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, I, 281

Andrioli V., Presunzioni (diritto processuale civile), in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 766

Andrioli V., Prova (diritto processuale civile), in *Noviss. dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 260

Ardito F., Giudicato penale e giudizio tributario, in *Rass. trib.*, 2010, 893

B

Bafile C., Motivazione dell'accertamento come atto processuale, in *Rass. trib.*, 1987, II, 84

- Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994
- Balboni E., Art. 111 Cost. e giusto processo. La prospettiva costituzionalistica, in *Rass. trib.*, 2013, 333
- Ballacin A., Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova, in *Rass. trib.*, 2013, 590
- Bambino M., Accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria e tutela del contribuente, in *Rass. trib.*, 2012, 1557
- Basilavecchia M., Metodi di accertamento e capacità contributiva, in *Rass. trib.*, 2012, 1107
- Basilavecchia M., Comportamento processuale dell'ufficio e motivazione dell'atto impugnato, in *Rass. trib.*, 1989, II, 203
- Basilavecchia M., *L'accertamento parziale*, Milano, 1988
- Batistoni Ferrara F., Il regime probatorio del processo tributario, in *Rass. trib.*, 2008, 1267
- Batistoni Ferrara F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995
- Batistoni Ferrara F., Processo tributario (riflessioni sulla prova), in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603
- Beghin M., La determinazione sintetica dell'imponibile Irpef e il problema degli "scostamenti" tra reddito accertabile e reddito dichiarato, in *Rass. trib.*, 2009, 222
- Beghin M., Atti di gestione anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo all'impresa, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 413
- Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985
- Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1965
- Berliri A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940
- Berliri A., In tema di accertamento tributario, in *Giur. Imp.*,

1962, 260

Berruti G., Onere della prova e condotta processuale delle parti nel giudizio amministrativo, in Riv. Amm., 1987, 759

Betti E., Teoria generale del negozio giuridico, Torino, 1955

Borgni D., Il principio del contraddittorio e le sentenza “della terza via” nel diritto processuale tributario, in Rass. trib., 2011, 354

Brighenti F., Onere probatorio e processo tributario, in Boll. Trib., 1983, 1457

Bruzzo M., Presupposti di legittimità dell'accertamento analitico-induttivo, in Riv. giur. trib., 1997, 524

C

Calamandrei P., Verità e verosimiglianza nel processo civile, 1937, in Opere giuridiche, vol. I, Napoli, 1965

Calamandrei P., Il giudice e lo storico, in Opere giuridiche, vol. I, Napoli, 1965

Calamandrei P., Processo e democrazia, Padova, 1954

Califano C., Il difetto di motivazione degli atti impositivi, in Rass. trib., 2010, 1212

Cannata D., La Suprema Corte “in difesa” dei contribuenti: il redditometro integra una presunzione semplice, in Rass. trib., 2013, 653

Cantillo M., Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Rass. trib., 2013, 395

Cantillo M., Il principio di non contestazione nel processo tributario, in Rass. trib., n. 4 del 2012, 840

Cantillo M., Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Rass. trib., 2010, 11

Capaccioli E., L'accertamento tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1966, I, 3

Capograssi G., Giudizio processo scienza verità, in Opere, vol. V, Milano, 1959

Capula M.A., Sull'applicazione retroattiva della norma che assume i prelevamenti come compensi professionali, in Rass. trib., 2010, 1130

Capula M.A., Sull'applicabilità della presunzione di imponibilità delle operazioni di prelevamento nei confronti dei professionisti, in Rass. trib., 2008, 1106

Capula M.A., La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali, in Rass. trib., 2009, 1427

Caramazza I.F., Guida M.L., La prova nel processo amministrativo, in Rass. avv. stato, 1985, II, 87

Carinci A., La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze, in Rass. trib., 2012, 1439

Carnelutti F., Massime di esperienza e fatti notori, in Riv. dir. proc., 1959, 639

Carnelutti F., Nuove riflessioni sul giudizio giuridico, in Riv. dir. proc., 1959, 81

Carnelutti F., Diritto e processo, Napoli, 1958

Carnelutti F., La prova civile, Roma, 1947

Cea C.M., Il principio di non contestazione al vaglio delle sezioni unite, in Foro it., 2002, I, 2017

Chiovenda G., Principi di diritto processuale civile, Napoli, 1966

Ciaccia Cavallari B., La non contestazione: caratteri ed effetti, Milano, 1993

Cipolla G.M., *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005

Cipolla G.M., *L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 DPR n. 633/72*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 615

Cipolla G.M., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative)*, in *Rass. trib.*, 2006, 601

Cocivera B., *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, 189

Cocivera B., *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, 246

Colli Vignarelli A., *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2012, 453

Colli Vignarelli A., *Le recenti modifiche all'art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1285

Colli Vignarelli A., *La Cassazione si pronuncia sulla (inammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario)*, in *Rass. trib.*, n. 6 del 2008, 1685

Colli Vignarelli A., *Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, 1508

Comelli A., *Poteri degli uffici ed atti impositivi: la teorica di Federico Maffezzoni*, in *Rass. trib.*, 2010, 373

Comelli A., *Brevi riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 528

Comelli A., Sull'onere della prova ai fini della detrazione dell'IVA, in Riv. giur. trib., 2000, 991

Comelli A., Inerenza ai fini dell'IVA e onere della prova, in Riv. giur. trib., 2000, 584

Comoglio L.P., Le prove civili, Torino, 1999

Comoglio L.P., Prove penali, giusto processo e poteri di acquisizione del giudice tributario, in Dir. prat. trib., 2000, I, 943

Comoglio L.P., I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in Riv. not., 2001, I, 1279

Conso G., I fatti giuridici processuali penali – Prefazione ed efficacia, Milano, 1982

Cordeiro Guerra R., I costi black list secondo la Corte di Cassazione – Dalla funzione nomofilattica alla maieutica degli accertamenti, in Rass. trib., n. 2 del 2011, 459

Cordeiro Guerra R., Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari, in Rass. trib., 1998, 560

Cordero F., Tre studi sulle prove penali, Milano, 1963

Cordopatri F., Presunzione (diritto processuale civile), in Enc. dir., XXXV, Milano, 274

D

D'Avossa M., Transfer Price ed onere della prova, in Rass. trib., 2012, 503

Della Valle E., Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu, in Rass. trib., n. 2 del 2013, 435

D'Ayala Valva F., L'onere della prova ed il principio di collaborazione tra pubblica amministrazione e contribuente nella fase

amministrativa e nella fase processuale, in Riv. dir. trib., 2001, II, 267

Del Federico L., I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa, in Rass. trib., 2011, 1393

Della Valle E., Affidamento e certezza del diritto tributario, Milano, 2001

Denti V., La natura giuridica delle norme sulle prove civili, in Riv. dir. proc., 1969, I, 8

Denti V., Prova documentale (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XXXVII, Milano, 1988, 713

Denti V., Scientificità della prova e libera valutazione del giudice, Riv. dir. proc., 1972, 414

Denti V., La verifica delle prove documentali, Torino, 1957

De Cupis A. Sulla distinzione tra presunzioni legali assolute e finzioni giuridiche, in Giust. civ., 1982, 227

De Stefano G., Fatto notorio (dir. priv.), in Enc. dir., XVI, Milano, 1967, 999

Di Pietro A., Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria, in Rass. trib., n. 2 del 2013, 405

Di Pietro A., Il consenso all'imposizione e la sua legge, in Rass. trib., 2012, 11

F

Falsitta G., Prova contabile, prova per presunzioni e metodo induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base a bilancio, in Dir. prat. trib., 1964, I, 366

Falsitta G., Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1968, II, 3

Fanni M., La presunzione legale di onerosità dei mutui tra prova

contraria libera (di fonte normativa) e vincolata (di fonte giurisprudenziale), in *Rass. trib.*, n. 1 del 2011, 170

Fanni M., Le «dichiarazioni sostitutive di atto notorio» nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2009, 1361

Fanni M., I poteri istruttori delle Commissioni tributarie dopo l'abrogazione del potere di acquisizione documentale, in *Rass. trib.*, n. 5 del 2006, 1531

Fantozzi A., Accertamento tributario, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988, 1

Fazzini E., L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore, in *Rass. trib.*, 1996, 309

Fedele A., I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 463

Ficari V., Certificazione del bilancio Ias, rilevanza probatoria, responsabilità del revisore contabile e sanzioni amministrative, in *Rass. trib.*, 2010, 1090

Ficari V., Mancato incasso del dividendo, delibera di distribuzione e presunzione di finanziamento fruttifero a favore di una "piccola" società di capitali, in *Rass. trib.*, n. 1 del 2010, 199

Ficari V., La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto, in *Rass. trib.*, 2009, 1269

Ficari V., Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2008, 335

Ficari V., Sulla metamorfosi degli studi di settore: profili sostanziali, in *Rass. trib.*, 2008, 1558

Ficari V., Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?, in *Rass. trib.*, 2007, 351

Fichera F., L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo, in *Rass. trib.*, 2007, 1059

Fransoni G., Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2013, 449

Fransoni G., Sulle presunzioni legali nel diritto tributario, in *Rass. trib.*, 2010, 603

Fransoni G., Russo P., I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 858

Furno C., Contributo alla teoria della prova legale, Padova, 1940

Fuxa D., L'onere della prova nelle controversie sul transfer pricing, in *Rass. trib.*, 2008, 225

G

Gallo F., Quale modello processuale per il giudizio tributario?, in *Rass. trib.*, n. 1 del 2011, 11

Gallo F., Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari, in *Rass. trib.*, 2006, 407

Gallo F., L'istruttoria nel sistema tributario, in *Rass. trib.*, n. 1 del 2009, 25

Gallo F., Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo, in *Rass. trib.*, 1989, I, 459

Gallo F., Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore, in *Fisco*, 2000, 8613

Gallo F., Verso un giusto processo tributario, in *Rass. trib.*, 2003, 11

Gaffuri A.M., La nuova disciplina in tema di documentazione dei "prezzi di trasferimento", in *Rass. trib.*, n. 6 del 2011, 1444

Gentili G., Le presunzioni nel diritto tributario, Padova, 1984

Giannini A.D., Il rapporto giuridico d'imposta, Milano, 1937

Gioè C., Studi di settore e obbligo di motivazione, in Rass. trib., 2007, 1726

Giorgi M., L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere di prova, in Rass. trib., 2001, 659

Giovannini A., Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo), in Rass. trib., 2011, 271

Giuliani A., Il concetto classico di prova: la prova come argumentum, in Jus, 1960, 425

Giuliani A., Il concetto di prova – Contributo alla logica giuridica, Milano, 1971

Glendi C., L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984

Greggi M., Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila), in Rass. trib., n. 1 del 2007, 228

Guido V., Profili di illegittimità dell'applicazione retroattiva delle presunzioni bancarie a carico dei professionisti, in Rass. trib., 2012, 1233

I

Ingrao G., Il giudicato esterno nelle ipotesi di tributi differenti: un ripensamento della Cassazione?, in Rass. trib., n. 2 del 2007, 566

Ingrao G., La rilevanza del giudicato nel processo tributario, in Rass. trib., 2006, 1954

L

La Rosa S., L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario, in Boll. trib., 1993, 869

La Rosa S., Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario, in Dir. prat. trib., 1990, I, 791

La Scala A.E., Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario, in Rass. trib., n. 1 del 2012, 90

Lupi R., I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale, in Rass. Trib., 2005, 1775

Lupi R., Le illusioni fiscali, Bologna, 1996

Lupi R., Studi di settore, in Rass. trib., 1994, 794

Lupi R., Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988

Lupi R., Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1987, I, 274

M

Maffezzoni F., La prova nel processo tributario, in Boll. trib., 1977, 1677

Maiorca C., Fatto giuridico, in Noviss. dig. it., VII, Torino, 1961, 111

Manzoni I., Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione, in Rass. trib., 2008, 1243

Manzoni I., Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano, Torino, 1965

Marcheselli A., La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario, in Rass. trib., 2009, 83

Marcheselli A., Presunzioni legali e principio del contraddittorio, in Dir. prat. trib., 2002, II, 1282

Marchetto R., Gli studi di settore dopo le Manovre correttive: prime annotazioni critico-sistematiche, in *Rass. trib.*, 2012, 387

Marongiu G., I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici, Torino, 1991

Mazzagrecò D., L'utilizzazione delle indagini bancarie nell'accertamento tributario, in *Rass. trib.*, n. 3 del 2010, 789

Melis G., L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003

Menti F., L'utilizzo delle dichiarazioni di terzi nell'accertamento dei redditi e dell'IVA, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 956

Menti F., Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi, Padova, 1977

Micheli G.A., Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 525

Micheli G.A., Capacità contributiva reale e presunta, in *Giur. cost.*, 1967, 1525

Micheli G.A., L'onere della prova, Padova, 1966

Micheli G.A., Sulla nozione di fatto notorio, in *Giur. cass. civ.*, 1945, 286

Montesano L., Osservazioni sui fatti notori, in *Giur. cass. civ.*, 1947, 3, 222

Montesano L., Confessione ed astrazione processuale, in *Riv. dir. proc.*, 1951, I, 65

Montesano L., Le prove, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 475

Moschetti G., Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 17

Muleo S., Illegittimità derivata degli atti impositivi, in *Rass. trib.*, 2012, 1007

Muleo S., Contributo allo studio del sistema probatorio nel

procedimento di accertamento, Torino, 2000

P

Patti S., Prova (diritto processuale civile), in Enc. giur., XXXV, Roma, 1991, 1

Peddis F., Le rinunce processuali e il riconoscimento dell'infondatezza della pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria, in Rass. trib., 2010, 821

Perrone L., Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione), in Rass. trib., 2011, 887

Perrone L., Riflessioni sul procedimento tributario, in Rass. trib., 2009, 43

Perrone L., I limiti della giurisdizione tributaria, in Rass. trib., 2006, 707

Piantavigna P., La "ragionevolezza economica" della fusione in caso di trasferimento di perdite infragruppo, in Rass. trib., 2012, 1075

Pierro M., Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente, in Rass. trib., n. 1 del 2013, 115

Pisani M., Intorno alla prova come argomentazione retorica, in Riv. dir. civ., 1959, I, 458

Poddighe A., La motivazione dell'atto impugnato e la delimitazione della materia del contendere, in Rass. trib., 2010, 515

Poddighe A., La limitazione dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in Rass. trib., n. 3 del 2007, 867

Proto A.M., Nozione di antieconomicità e rilevanza della buona fede del contribuente nell'Iva, in Rass. trib., 2010, 1412

Proto Pisani A., Giusto processo e giustizia civile, in *Rass. trib.*, 2013, 349

Proto Pisani A., Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile, in *Foro it.*, 2003, I, 603

Pugliese M., *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935

R

Ramajoli M., Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario, in *Rass. trib.*, 2013, 357

Ricci G.F., *Le prove atipiche*, Milano, 1999

Ricci G.F., Prove ed argomenti di prova, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, 1036

Russo P., Il giusto processo tributario, in *Rass. trib.*, 2004, 233

Russo P., Problemi della prova nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2000, 375

Russo P., Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste nel tempo, in *Rass. trib.*, 2000, 567

Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969

S

Salvati A., Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo, in *Rass. trib.*, 2009, 816

Salvini L., La motivazione per *relationem* nelle più recenti pronunce della sezione tributaria della Corte di cassazione, in *Rass. trib.*, 2002, 847

Scala A., La parità delle parti nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2010, 58

Schiavolin R., L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, 550

Schiavolin R., L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali, Milano, 1994

Selicato G., La rettifica induttiva del valore dell'avviamento tra formule matematiche, medie aritmetiche e inopportuna svalutazione della fase procedimentale, in *Rass. trib.*, 2011, 1585

Sozzi C., Contraddittorio anticipato e motivazione dell'atto d'accertamento, in *Rass. trib.*, 2008, 1735

T

Tabet G., Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2013, 383

Taruffo M., funzione della prova: la funzione dimostrativa, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1997, I, 553

Taruffo M., Le prove scientifiche nella recente esperienza statunitense, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1996, 219

Taruffo M., La prova dei fatti giuridici, Milano, 1992

Taruffo M., Prove atipiche e convincimento del giudice, in *Riv. dir. proc.*, 1973, 389

Taruffo M., Certezza e probabilità nelle presunzioni, in *Foro it.*, 1974, IV, 83

Tassani T., L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale, in

Rass. trib., 2007, 137

Tesauro F., Giustizia tributaria e giusto processo, in Rass. trib., 2013, 309

Tesauro F., Giusto processo e processo tributario, in Rass. trib., 2006, 11

Tesauro F., Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile, in Rass. trib., 2010, 962

Tesauro F., Prova (diritto tributario), in Enc. dir., Aggiornamento, III, Milano, 1999, 882

Tesauro F., L'onere della prova nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, I, 77

Tinelli G., Presunzioni (diritto tributario), in Enc. dir., XXIV, Roma, 1991, 1

Tinelli G., Prova (diritto tributario), in Enc. dir., XXV, Roma, 1991, 1

Trivellin M., Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo, in Rass. trib., n. 3 del 2012, 736

V

Verde G., Prova legale e formalismo, in Foro it., 1990, V, 465

Verde G., Prova in generale (teoria generale e diritto processuale civile), in enc. dir., XXXVII, Milano, 1988, 579

Verde G., L'onere della prova nel processo civile, Napoli, 1974

Verde G., Le presunzioni giurisprudenziali, in Foro it., 1971, V, 177

Z

Zannella V., La presunzione di cessione nell'Iva, in *Rass. trib.*, 2008, 1126

Zizzo G., Il regime delle prove e il giusto processo, in *Rass. trib.*, 2013, 475