

Università degli Studi di Milano – Bicocca

Scuola di Dottorato in Scienze Giuridiche

Curriculum in Diritto Tributario

**La distribuzione dell'onere della prova
nel processo tributario, tra interesse
fiscale e difesa del contribuente**

Relatore: Chiar.mo Prof. Giuseppe Zizzo

Tesi di Dottorato di:

Martina Bambino

Matr. 760970

XXVII ciclo – Anno Accademico 2013/2014

INDICE

INTRODUZIONE..... 1

CAPITOLO PRIMO

Lineamenti della prova e dell'onere della prova nei processi civile, penale, amministrativo e tributario

1. Premessa..... 7

2. La prova e l'onere della prova nel processo
civile: cenni..... 12

3. La prova e l'onere della prova nel processo
penale: cenni..... 16

4. La prova e l'onere della prova nel processo
amministrativo: cenni..... 21

5. La prova e l'onere della prova nel processo
tributario: cenni introduttivi..... 25

CAPITOLO SECONDO

L'onere della prova nel processo tributario e i principi ad esso strettamente collegati

1. Premessa.....	35
2. L'onere della prova e le modalità di ripartizione dello stesso tra Amministrazione finanziaria e contribuente.....	39
2.1. Inquadramento generale e primi approcci al tema.....	40
2.2. <i>Segue.</i> Sviluppi successivi e problematiche attuali.....	44
3. L'onere della prova e il principio dispositivo.....	55
4. L'onere della prova e il principio di parità delle parti.....	62

CAPITOLO TERZO

L'onere della prova nella giurisprudenza

1. Premessa..... 77
2. L'onere della prova nella giurisprudenza sul
transfer pricing..... 78
3. L'onere della prova nella giurisprudenza
sulle condotte antieconomiche..... 94
4. L'onere della prova nella giurisprudenza
sulla fatturazione per operazioni
inesistenti..... 109

CAPITOLO QUARTO

L'onere della prova nelle presunzioni legali relative

1. Premessa.....	127
2. Le presunzioni legali relative.....	128
2.1. Le presunzioni fondate sulle risultanze delle indagini finanziarie nell'art. 32, c. 1, n. 2), del d.p.r. 600/1973.....	143
2.2. Le presunzioni di redditività dettate per le società e gli enti c.d. «non operativi» nell'art. 30 della l. 724/1994.....	158
2.3. La presunzione di redditività dettata nell'art. 38, c. 5, del d.p.r. 600/1973.....	172

CONCLUSIONI..... 183

BIBLIOGRAFIA..... 199

INTRODUZIONE

Come è stato efficacemente affermato in dottrina, «*La regola dell'onere della prova indica al giudice in quale modo decidere la controversia quando un fatto non è provato*»¹.

Si tratta pertanto di una regola che consente di individuare il soggetto onerato della prova di un fatto controverso e quindi colui sul quale grava il rischio della mancata prova o dell'incertezza del fatto da provare.

L'esigenza di approfondire lo studio dell'onere della prova nel processo tributario nasce dalla mai sopita attualità di questo tema.

L'indagine che ci occupa verrà condotta prendendo in considerazione - seppur per grandi linee - il tema della prova e dell'onere della prova nel processo civile, penale ed amministrativo, per poi tratteggiare i caratteri generali del processo tributario.

Si vedrà quindi come nel processo tributario non sia possibile applicare semplicisticamente le regole probatorie dell'uno o dell'altro sistema processuale.

Invero, la regola di giudizio basata sull'onere della prova nel processo tributario risulta inevitabilmente condizionata dalla precedente fase procedimentale-amministrativa ed altresì dalle caratteristiche del rapporto tributario, che nasce come rapporto non paritario².

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

² G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 12, afferma che la prova tributaria prima ancora di diventare prova processuale è prova procedimentale. Pertanto, l'Autore ritiene che lo studio della prova tributaria non possa

Nonostante non possa essere considerato un *clone* di quanto accade «prima» e «al di fuori» di esso³, il processo reagisce sul rapporto tributario ed il rapporto, a sua volta, prima, si riflette nel processo tributario d'accertamento per poi realizzarsi in quello di esecuzione⁴.

Il rapporto osmotico tra fase procedimentale e fase processuale fa sì che, nonostante sia il contribuente ad impugnare un atto impositivo, la regola generale di ripartizione dell'onere probatorio veda l'Amministrazione finanziaria quale «attore in senso sostanziale» ed il contribuente quale «convenuto in senso sostanziale».

Con la conseguenza che all'Amministrazione spetta l'onere di provare i fatti posti alla base della pretesa impositiva, al contribuente quelli che incidono in negativo sulla stessa⁵.

Individuata questa regola generale di ripartizione dell'onere probatorio, si vedrà come essa non possa essere, e non sia, applicata in maniera rigida e anelastica.

prescindere dall'analisi della fase procedimentale a pena di incorrere in un «grave errore», così ID., *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 545, ove precisa che tra la fase procedimentale e quella processuale si assiste ad un «rapporto osmotico», in quanto ciò che fa prova nel procedimento fa prova anche nel processo e viceversa.

³ G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 601.

⁴ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, p. 103 e p. 57.

⁵ Come si vedrà *amplius* nel seguito, al contribuente spetterà la prova dei fatti che riducono la sua capacità contributiva (costi, crediti d'imposta, oneri deducibili), oltre che dei fatti costitutivi del diritto di rimborso/esenzione.

Si procederà quindi all'analisi delle «deviazioni» dalla regola generale, rilevabili sia in ambito giurisprudenziale sia in ambito legislativo.

Queste deviazioni nascono dalla necessità di sopperire alle difficoltà che l'Amministrazione finanziaria incontra nel dare prova dell'esistenza di fatti indice di capacità contributiva, versando in una situazione di inferiorità conoscitiva rispetto al contribuente.

Come è evidente, infatti, nel rapporto tributario il fatto oggetto dell'accertamento si verifica nella sfera di un soggetto diverso dall'Amministrazione⁶.

Senza considerare che il momento in cui quest'ultima procede all'accertamento e alla contestazione di eventuali irregolarità, non coincide con il momento in cui il contribuente ha visto realizzarsi il presupposto impositivo.

L'insieme di queste circostanze ha comportato e comporta a tutt'oggi una incessante ricerca delle modalità idonee ad attenuare l'asimmetria informativa *de qua*, al fine di

⁶ G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 552-553, nota come «*La terzietà dell'a.f. rispetto ai temi di prova spiega... come per l'amministrazione sia spesso ben difficile non solo reperire a posteriori tracce materiali dell'evasione, ma anche svolgere le proprie indagini senza i condizionamenti e le suggestioni indotte dai fatti, dagli atti e dai negozi giuridici posti in essere ad arte dal privato: nessuno meglio del contribuente sa come sono andati i fatti, così come nessuno meglio di lui è in grado – mercè, appunto, la conoscenza fattuale in suo possesso – di distorcere la realtà*». Sul punto si vedano, ancor prima, le osservazioni di F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 39.

soddisfare «*l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro le evasioni*»⁷.

A questo proposito, in giurisprudenza, pur in assenza di un fondamento normativo, si registra un atteggiamento spesso troppo accomodante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che porta ad invertire l'onere della prova sul contribuente, accontentandosi di un semplice inizio di prova o persino di un mero sospetto insinuato dalla parte pubblica.

È ciò che accade, come si vedrà nel seguito, nelle controversie aventi ad oggetto le contestazioni dei prezzi di trasferimento, delle condotte antieconomiche, delle operazioni inesistenti.

In ambito normativo il legislatore interviene riconoscendo sempre più ampi poteri accertativi all'Amministrazione finanziaria e richiedendo al contribuente e ai terzi di tenere un atteggiamento collaborativo nel corso dell'istruttoria, al fine di rendere più agevole la raccolta di dati, notizie e documenti che assumeranno rilevanza probatoria.

Non solo.

Per garantire una certa e tempestiva riscossione dei tributi e per promuovere un riequilibrio della posizione di asimmetria informativa, il legislatore fissa numerose presunzioni legali relative per mezzo delle quali vengono individuati i collegamenti inferenziali tra fatto noto e fatto ignorato, invertendo l'onere della prova in capo al contribuente⁸.

⁷ Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 564 e ss. Sul primato dell'interesse fiscale, si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, 2011.

⁸ È questo il caso ad esempio delle presunzioni legali relative agli accertamenti bancari dettate dagli artt. 32, c. 1, n. 2, del d.p.r.

Naturalmente, le modalità tratteggiate confluiscono tutte nel senso di alleggerire l'onere gravante sull'Amministrazione finanziaria prima di motivare l'atto impositivo e poi di definire il *thema probandum*.

Si vedrà quindi come, per bilanciare la posizione di vantaggio di cui, per effetto della struttura del rapporto tributario dedotto in giudizio, il contribuente naturalmente beneficia, si finisca per avvantaggiare in maniera smisurata la parte pubblica.

Invero, sia le scelte del legislatore sia alcuni atteggiamenti benevoli dei giudici nei confronti delle pretese fiscali

600/1973 e 51, c. 1, n. 2, del d.p.r. 633/1972; della presunzione di redditività delle società non operative di cui all'art. 30 della l. 724/1994; del metodo di accertamento induttivo del redditometro dettato dall'art. 38, c. 5, del d.p.r. 600/1973.

G. FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, in Studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova, 2012, p. 274, afferma che l'evasione tributaria, quale manifestazione dell'ingiustizia fiscale, tra gli altri «*Induce il legislativo ad adottare, per colmare la perdita di gettito, sistemi inaffidabili di accertamento del 'vero' imponibile di ciascun contribuente ricorrendo a predeterminazioni normative, forfezzazioni, presunzioni pseudo relative ma in verità assolute, semplificazioni, ecc., in sostanza a tutta una serie di espedienti legali violatori, in varia misura, dei principi di giusta imposizione codificati in Costituzione...*».

G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 555, sostiene che le presunzioni legali e i metodi di accertamento induttivo del reddito non sono prove, in quanto non rappresentano mezzi di conoscenza del fatto. Invero, «*Una conoscenza predeterminata dalla legge e dalla legge imperativamente imposta non è una vera conoscenza*». Al più possono avere una funzione para-cognitiva, da intendersi nel senso che l'Amministrazione procedente deve in ogni caso accertare la capacità contributiva effettiva del soggetto passivo.

privilegiano la certezza del gettito a scapito della «giustizia tributaria»⁹.

Eppure, la tutela privilegiata del fisco non dovrebbe mai alterare la corretta applicazione dei criteri di riparto, in quanto, come affermato in dottrina, non esiste un interesse al riparto ingiusto e sperequato¹⁰.

Si vedrà quindi come sia fondamentale recuperare la centralità dell'individuo, in quanto solo perseguendo l'interesse individuale alla giusta imposizione si può perseguire l'interesse collettivo al prelievo dei mezzi necessari a soddisfare il fabbisogno dei consociati.

⁹ G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 101-103, afferma che il principio di giustizia tributaria interessa non solo il processo tributario, ma anche il momento di creazione della disciplina sostanziale da parte del legislatore, nonché quello di applicazione della stessa. La giustizia tributaria mira a garantire che siano tassati solo fatti espressivi di capacità contributiva, in capo al soggetto che ne è l'effettivo possessore, favorendo la perequazione e la universalità del dovere di partecipazione alla contribuzione.

¹⁰ G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 105-106, dopo aver chiarito che non esiste «un interesse del fisco alla riscossione di contribuzioni, ossia di imposte, in assenza degli indici di riparto forniti dei caratteri codificati dalla Costituzione negli artt. 2, 3, 53», afferma che «L'art. 53 e la 'ragion fiscale' possono essere invocati solo per supportare scelte legislative che potenziano, ma non riducono, né inquinano, la giustizia del riparto perché la sola 'ragione' che deve guidare le scelte del fisco, come legislativo e come esecutivo, è l'equità della ripartizione».

CAPITOLO PRIMO

Lineamenti della prova e dell'onere della prova nei processi civile, penale, amministrativo e tributario

1. Premessa

Si è già anticipato che, prima di procedere all'analisi del tema dell'onere della prova nel processo tributario che occuperà il nostro lavoro, si ritiene opportuno individuare gli elementi cardine della disciplina della prova e dell'onere della prova che caratterizzano il processo civile, penale e amministrativo.

Questo rapido *excursus* ci permetterà di comprendere come nel processo tributario non sia possibile applicare automaticamente le regole probatorie tipiche dell'uno o dell'altro sistema processuale.

Il processo tributario, infatti, seppur affondi le proprie radici nel processo civile¹¹ dal quale risulta fortemente influenzato, rappresenta una giurisdizione speciale che si alimenta di una linfa propria.

In quanto giurisdizione speciale, esso ha numerosi punti di contatto con il processo amministrativo, non foss'altro per

¹¹ Sul tema, si veda A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 11 e ss.

la circostanza di essere concepiti come prosecuzione di procedimenti avente carattere amministrativo¹².

Quanto ai rapporti con il processo penale, quello tributario tributario, pur non rimanendo indifferente alle risultanze probatorie acquisite in sede penale ed alla sentenza emessa, si caratterizza per una diversità di criteri da impiegare nella distribuzione dell'onere probatorio e nella valutazione della prova¹³.

Ma procediamo per gradi, chiarendo anzitutto il significato del termine «prova».

Con questo termine viene indicato per «*povertà di lessico*»¹⁴ l'insieme degli elementi, delle procedure e dei

¹² M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 357 e ss.

¹³ Come è noto, sebbene si parli di autonomia e di modello del doppio binario, non è esclusa la circolazione delle prove acquisite nel processo penale ed in quello tributario, fatto salvo il libero apprezzamento di ciascun giudice di questi elementi quali liberi elementi probatori su cui fondare il proprio convincimento. In questo senso, G. TABET, *Collegamento fattispecie tributaria e penale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 310; F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 323 e ss.

¹⁴ L'espressione è di A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012, p. 404, il quale specifica che il termine prova viene impiegato con una pluralità di significati, accomunati dalla circostanza che tutti riguardano la conoscenza dei fatti da parte del giudice. E segnatamente, questo termine può rappresentare: «a) gli strumenti di conoscenza dei fatti, tali strumenti sono tre: ispezione, documento e dichiarazione di scienza; gli strumenti di conoscenza si chiamano anche fonti materiali di prova e, se consistenti in documenti o dichiarazioni di scienza, fatti rappresentativi o fonti di rappresentazione; b) il procedimento attraverso il quale gli strumenti di conoscenza (le fonti materiali di prova) si formano e sono acquisiti al giudizio (modalità dell'ispezione, della formazione e della produzione del

ragionamenti per mezzo dei quali la ricostruzione dei fatti viene elaborata, verificata e confermata dal giudice come vera.

Come è stato autorevolmente sostenuto, il giudice è «*al centro d'un minuscolo cerchio di luce, al di là dal quale tutto è buio: dietro di lui l'enigma del passato, davanti l'enigma del futuro. Quel minuscolo cerchio è la prova...»*, che rappresenta «*il cuore del problema del giudizio, come il giudizio è il cuore del problema del pensiero*»¹⁵.

La prova costituisce quindi il fulcro del giudizio, in quanto rappresenta la modalità con cui il giudice terzo e imparziale, al quale è rimessa la decisione, ricostruisce, a partire da certi accadimenti noti e con le informazioni raccolte, una situazione concreta verificatasi in precedenza della quale egli non ha, né può avere, esperienza diretta.

In altre parole, la prova è un ponte tra passato e presente, attraverso il quale il giudice verifica che i fatti affermati ed allegati dalle parti sono realmente accaduti¹⁶.

Sebbene la prova non garantisca certezza assoluta, essa permette di stabilire in termini probabilistici come sono andati i fatti¹⁷.

documento, della acquisizione delle dichiarazioni di scienza); c) l'attività logica di conoscenza dei fatti, attività che si vedrà essere soprattutto attività di percezione e di deduzione; d) il risultato della attività logica di conoscenza».

Sulla polisemanticità del termine prova si veda anche, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Ipsoa, 2001, p. 464 e ss., ed in particolare p. 466.

¹⁵ F. CARNELUTTI, *La prova civile. Parte generale*, Milano, 1992, p. 8.

¹⁶ G. VERDE, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, V, 1990, p. 466 e ss.; così anche G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 8.

La disciplina della prova, a sua volta, consta delle regole sull'attività probatoria (che individuano l'inizio e la conclusione della fase probatoria del processo, le forme di assunzione delle prove, l'iniziativa probatoria, etc.); sui mezzi di prova (ammissibilità, esclusione, etc.); sul risultato probatorio e segnatamente sui sistemi di valutazione della prova (prudente apprezzamento del giudice, prove legali)¹⁸.

In questo contesto si inserisce la regola dell'onere della prova, che assolve ad una duplice funzione, infatti, è «regola del fatto incerto» e criterio di «ripartizione soggettiva delle prove»¹⁹.

È «regola del fatto incerto», in quanto, sussistendo il divieto di *non liquet*, qualora non sia raggiunta la prova del fatto dedotto in giudizio, il giudice è tenuto a decidere la controversia in senso sfavorevole a chi non sia stato in

¹⁷ M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Cicu-Messineo-Mengoni (diretto da), Milano, 1992, p. 63. In senso generale, B. PASTORE, *Giudizio, prova, ragion pratica. Un approccio ermeneutico*, Milano, 1996, p. 139-147. Sulla possibilità di pervenire alla «verità» attraverso la prova, viene precisato che tendere ad una verità assoluta o anche materiale oppure ad una verità relativa o convenzionale è attività «oziosa», in quanto il concetto di verità è necessariamente legato al contesto in cui ci si trova: così G. VERDE, *La prova nel processo civile. Profili di teoria generale*, Relazione tenuta per conto del C.S.M. a Frascati nell'incontro del 12-14 giugno 1997, in *Quaderni del C.S.M.*, n. 108/1999, p. 15 e ss.

¹⁸ J. FERRER BELTRÀN, *Prova e verità nel diritto*, trad. it. di V. Carnevale, Bologna, 2004, p. 29-30 e 46-56; R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 298.

¹⁹ S. PATTI, *Prove. Disposizioni generali*, voce in *Commentario del codice civile*, A. Scialoja e G. Branca (a cura di), Bologna-Roma, 1987, p. 12 e ss.

grado di dimostrare la sussistenza del fatto costitutivo del diritto vantato.

In altre parole, il fatto non provato è assunto come non avvenuto, con la conseguenza che la parte che avrebbe tratto vantaggio da esso viene dichiarata soccombente.

È criterio di «ripartizione soggettiva della prova», in quanto permette di individuare il soggetto onerato dal rischio della mancata prova del fatto costitutivo, impeditivo, modificativo, estintivo.

L'onere della prova, quindi, sul versante soggettivo, individua la modalità di ripartizione dell'onere probatorio in relazione ai fatti che costituiscono il fondamento della pretesa vantata. Pertanto, in linea di principio, l'attore deve provare i fatti costitutivi del diritto affermato, il convenuto, viceversa, deve provare i fatti impeditivi, modificativi e estintivi dello stesso diritto.

Sul versante oggettivo, individua la regola di giudizio che consente al giudice di decidere sempre sulle domande propostegli.

Queste opportune precisazioni ci conducono quindi all'analisi della prova e dell'onere della prova nelle principali aree giuridiche, finalizzata – lo si ribadisce - a tratteggiare i punti di contatto e quelli di separazione tra i processi civile, penale ed amministrativo e quello tributario.

2. La prova e l'onere della prova nel processo civile: cenni

La disciplina delle prove civili²⁰ è contenuta in parte nel codice civile (artt. da 2697 a 2738), ove sono individuate le regole sulla ripartizione dell'onere della prova e sui tipi di prova esperibili²¹, ed in parte nel codice di procedura civile (artt. da 115 a 118, da 191 a 266), ove si rinvengono le norme relative ai poteri attribuiti al giudice in relazione alle prove e all'istruzione probatoria²².

²⁰ Sterminata è la letteratura sul tema. Senza pretesa di esaustività, si vedano F. CARNELUTTI, *La prova civile*, Roma, 1915; P. CALAMANDREI, *Verità e verosimiglianza nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, I, p. 164; C. FURNO, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940; V. ANDRIOLI, *Prova (dir. proc. civ.)*, voce *Noviss. Dig. it.*, XIV, 1967, p. 260; G. VERDE, *Prova (dir. proc. civ.)*, voce *Enc. Dir.*, XXXVII, 1988, p. 579; B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991; M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano 1992; L. LOMBARDO, *La prova giudiziale. Contributo alla teoria del giudizio di fatto nel processo*, Milano, 1999.

²¹ Gli artt. 2697 e 2698 c.c. regolano la distribuzione dell'onere della prova tra attore e convenuto e la nullità dei patti relativi all'onere della prova; gli artt. da 2699 a 2739 c.c. individuano i mezzi di prova previsti dalla legge: prove documentali (artt. da 2699 a 2720), prova testimoniale (artt. da 2721 a 2726), presunzioni (artt. da 2727 a 2729), confessione (artt. da 2730 a 2735), giuramento (artt. da 2736 a 2739).

²² Consulenza tecnica (artt. da 191 a 201); esibizione delle prove (artt. da 210 a 212); richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione (art. 213); riconoscimento e verifica della scrittura privata (artt. da 214 a 220); querela di falso (artt. da 221 a 227); confessione giudiziale e interrogatorio formale (artt. da 228 a 232); giuramento (artt. da 233 a 243); prova per testimoni (artt. da

Questa bipartizione definita «*chiaramente arbitraria*»²³, rispecchia il dibattito sulla natura sostanziale o processuale delle norme sulle prove. Dibattito che viene risolto dalla dottrina propendendo per quella processuale, in quanto la funzione istituzionale delle norme sulle prove è quella di fornire al giudice strumenti idonei a favorire la conoscenza del fatto²⁴.

Quanto all'individuazione della modalità di distribuzione tra le parti dell'onere della prova, l'art. 2697 c.c. stabilisce che «*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*».

244 a 257); testimonianza scritta (art. 257–bis); ispezioni, riproduzioni meccaniche ed esperimenti (artt. da 258 a 262); rendimento dei conti (artt. da 263 a 266).

²³ L'espressione è di A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012, p. 445 e ss., secondo il quale «*La sistemazione è chiaramente arbitraria specie nella suddivisione in due codici di una materia in sé unitaria: essa riflette il mai sopito dibattito relativo alla natura sostanziale o processuale delle norme sulle prove*».

²⁴ A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, in *Foro. it.*, 1994, V, p. 49 e ss., sostiene che, una volta chiarita la natura processuale delle norme, va precisato che, qualora si sia in presenza di norme che non hanno carattere generale (riferite indistintamente a diversi rapporti sostanziali nei quali sono impegnati interessi di diversa consistenza), bensì di norme relative ad uno specifico rapporto giuridico (ad es. artt. 241 e 269 c.c. in tema di prova della filiazione legittima o naturale), ad esse probabilmente deve essere riconosciuta natura sostanziale con tutte le conseguenze in tema di legge applicabile nello spazio e nel tempo.

Si tratta di una norma che è stata definita quale «*norma in bianco*»²⁵ che pone un onere soggettivo quando è rivolta alle parti, una regola di giudizio quando è rivolta al giudice²⁶.

Questa disposizione è finalizzata al duplice scopo di:

- evitare di aggravare la posizione dell'attore, garantendogli di ottenere l'accertamento del diritto fatto valere in giudizio attraverso la prova dei soli fatti costitutivi: in linea di principio sull'attore grava l'onere di provare i fatti costitutivi dei diritti che intende far valere in giudizio, sul convenuto, viceversa, grava l'onere di provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi dei diritti vantati dall'attore;
- individuare una regola formale di giudizio per il giudice: se al termine del processo i fatti allegati non risultano provati il giudice dovrà considerarli inesistenti. Si parla in questo caso di divieto di *non liquet*, che si sostanzia nell'obbligo gravante sul giudice di pronunciarsi sul merito della controversia, anche nell'ipotesi in cui i fatti rilevanti non siano stati provati.

²⁵ Così R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, p. 420, secondo il quale «[nda l'art. 2697 c.c.] non è idoneo a risolvere, nei singoli casi, il problema se un dato fatto interveniente in una data fattispecie debba essere provato, e da chi. ... Questa insufficienza (o meglio, questa natura di norma in bianco) propria dell'art. 2697 c.c. viene colmata con l'aiuto del diritto materiale». Nello stesso senso, M. TARUFFO, *Onere della prova*, voce in *Digesto Civ.*, XIII, Torino, 1995, p. 65 e ss.

²⁶ A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, in *Foro. it.*, 1994, V, p. 49 e ss.

Ai sensi dell'art. 115 c.p.c., salvi i casi previsti dalla legge²⁷, il giudice deve porre a fondamento della sua decisione le prove allegate dalle parti o dal pubblico ministero (c.d. «principio di disponibilità della prova»), oltre che i fatti non contestati, che devono essere considerati esistenti dal giudice, pur non dovendo essere oggetto di prova (c.d. «principio di non contestazione»).

Il giudice può inoltre tener conto dei fatti che rientrano nella comune esperienza (c.d. «fatti notori»), ossia di quei fatti che rientrano nella esperienza comune della generalità di persone²⁸.

La formazione della prova nel processo si sviluppa in più fasi: inizia con la richiesta ad opera delle parti, che in linea di principio è contenuta negli atti introduttivi, ma può anche formare oggetto di istanza di parte all'udienza di trattazione; successivamente alla richiesta, è il giudice a valutare l'ammissibilità, la rilevanza e la conferenza della prova.

²⁷ G. MONTELEONE, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, I, 2007, p. 260, precisa che con ciò non si intende che nei casi previsti dalla legge il giudice possa prescindere dalla prova per pronunciare sulla domanda, bensì che la prova possa essere fornita da soggetti diversi dalle parti e dal pubblico ministero, ossia dallo stesso magistrato. A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, cit., p. 49 e ss., sottolinea il «carattere bizzarro» di una disposizione che, prima ancora di affermare un principio generale, individua le deroghe che ad esso può apportare la legge.

²⁸ Non è necessario che tra queste persone rientri anche il giudice, in quanto quest'ultimo potrà acquisirne la conoscenza anche attraverso i suoi strumenti privati di indagine. Trattandosi di questioni rilevabili d'ufficio, in ossequio agli artt. 24, c. 2, Cost. e 183, c. 3, c.p.c., il giudice dovrebbe provocare sul punto il contraddittorio tra le parti. Così, A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, cit., p. 49 e ss.

Il giudice decide quindi con ordinanza e ammette la prova nel processo; si ha poi l'assunzione o l'espletamento della prova da parte del giudice; infine si procede alla valutazione della risultanza probatoria.

3. La prova e l'onere della prova nel processo penale: cenni

Le prove penali sono disciplinate nel libro terzo del codice di procedura penale (artt. da 187 a 271), ove il titolo primo contiene le disposizioni generali (artt. da 187 a 193); il titolo secondo quelle che regolano i mezzi di prova (artt. da 194 a 243)²⁹, offrendo al giudice risultanze probatorie direttamente utilizzabili in sede di decisione; il titolo terzo quelle che regolano i mezzi di ricerca della prova (artt. da 244 a 271)³⁰, che consentono di acquisire cose materiali, tracce o dichiarazioni dotate di attitudine probatoria.

A differenza di quanto accade per le prove civili, il procedimento probatorio in ambito penale è regolato in un *corpus* normativo unitario. Si tratta di un'impostazione che pone in evidenza la centralità della prova penale,

²⁹ I mezzi di prova sono: la testimonianza (artt. da 194 a 207); l'esame delle parti (artt. da 208 a 210); i confronti (artt. 211-212); le ricognizioni (artt. da 213 a 217); gli esperimenti giudiziali (artt. 218-219); la perizia (artt. da 220 a 233); i documenti (artt. da 234 a 243).

³⁰ I mezzi di ricerca della prova sono: le ispezioni (artt. da 244 a 246); le perquisizioni (artt. da 247 a 252); i sequestri (artt. da 253 a 265); le intercettazioni di conversazioni o comunicazioni (artt. da 266 a 271).

prendendo le distanze dalla frammentarietà del codice del 1930³¹.

Il procedimento probatorio consta delle fasi della ricerca, dell'ammissione, dell'assunzione e della valutazione della prova³².

La prova si forma nel contraddittorio tra le parti, come specificamente previsto dal quarto comma dell'art. 111 della Costituzione, nella formulazione successiva alle modifiche introdotte con la legge costituzionale 2/1999³³.

³¹ G. CONSO – V. GREVI, *Compendio di procedura penale*, 2006, Milano, p. 290, evidenziano che il codice del '30 considerava la fase istruttoria e non quella dibattimentale il fulcro del processo. Il codice del 1988 distingue nettamente tra procedimento e processo e nega qualsiasi tipo di acquisizione probatoria in fase pre-dibattimentale, con l'eccezione dell'incidente probatorio per le prove non rinviabili al dibattimento, così G. LOZZI, *Lezioni di procedura penale*, Torino, VIII ed., 2012, p. 14 e ss.

³² P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2008, p. 215; F. CORDERO, *Il procedimento probatorio*, in ID., *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, p. 53.

³³ Con specifico riferimento al processo penale, la legge costituzionale del 23 novembre 1999, n. 2, ha introdotto nell'art. 111 della Cost. i commi 3, 4 e 5, ove è previsto che:

«3. *Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà, davanti al giudice, di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo.*

4. *Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. La colpevolezza dell'imputato non*

L'art. 190 del c.p.p. prevede che le prove siano ammesse a richiesta di parte (c.d. «principio di disponibilità della prova»), a condizione che si tratti di prove che il giudice ritenga rilevanti e non superflue, e comunque non vietate dalla legge. Tuttavia, non mancano ipotesi in cui le prove sono ammesse *ex officio*³⁴.

Oggetto di prova sono i fatti che si riferiscono all'imputazione, alla punibilità, alla determinazione della pena o della misura di sicurezza³⁵.

Le parti hanno il diritto di provare tutto ciò che forma oggetto del giudizio, sia in via diretta, mediante l'allegazione di mezzi di prova, sia in via indiretta,

può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore.

5. La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita».

La Corte Cost., con sent. n. 440 del 25 ottobre 2000, ha chiarito che il principio del contraddittorio nella formazione della prova nel processo penale è espressamente enunciato nel terzo comma nella sua dimensione soggettiva, cioè quale diritto dell'imputato di confrontarsi con il suo accusatore, nel quarto comma nella sua dimensione oggettiva, ossia quale metodo di accertamento giudiziale dei fatti. La deroga al principio del contraddittorio è invece indicata nel quinto comma.

³⁴ È questo il caso, ad esempio, previsto dall'art. 196, c. 2, c.p.p., che consente al giudice di ordinare d'ufficio gli accertamenti che ritenga opportuni al fine di verificare l'idoneità fisica e mentale del testimone a rendere testimonianza; dall'art. 237 c.p.p. che consente l'acquisizione anche d'ufficio di qualsiasi documento proveniente dall'imputato, anche se sequestrato presso altri o da altri prodotto.

³⁵ M. NOBILI, *Commento all'art. 187 c.p.p.*, in *Commentario al nuovo codice di procedura penale*, M. Chiavario (coordinato da), II, Torino, 1990, p. 390.

attraverso la confutazione delle allegazioni della controparte³⁶.

Non sono ammesse le prove illecitamente acquisite, secondo quanto previsto dall'art. 191 c.p.p.³⁷.

Nel caso in cui sia richiesta l'ammissione di una prova atipica³⁸, ossia non disciplinata dalla legge, il giudice deve valutare se essa assicuri l'accertamento dei fatti e non pregiudichi la libertà morale della persona, rispettando il divieto di cui all'art. 188 c.p.p.³⁹.

Nel processo penale non è contemplata una nozione specifica di onere formale della prova inteso come regola di ripartizione tra le parti dell'onere di allegare il materiale probatorio.

In dottrina si parla infatti di «*onere materiale della prova*» ovvero «*onere in senso obbiettivo*» per individuare il

³⁶ Risale a G. VASSALLI la felice espressione del «*diritto di difendersi provando*» per la prima volta comparsa ne, *Il diritto alla prova nel processo penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1968, p. 3 e ss. Nel processo penale l'imputato ha diritto all'ammissione dei mezzi di prova a discarico sui fatti indicati dal pubblico ministero come mezzi di prova a suo carico e che lo stesso diritto spetta al pubblico ministero, essendo allo stesso modo prevista l'ammissione di mezzi di prova a carico sui fatti indicati dall'imputato come mezzi di prova a suo discarico (art. 495 c.p.p.). Cfr. A.A. DALIA – M. FERRAIOLI, *Manuale di diritto processuale penale*, Milano, 2003, p. 213.

³⁷ L'art. 191 del c.p.p. rubricato «*Prove illegittimamente acquisite*» prevede che «*1. Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. 2. L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento*».

³⁸ Art. 189 c.p.p.

³⁹ Questa norma prevede che «*Non possono essere utilizzati, neppure con il consenso della persona interessata, metodi o tecniche idonei a influire sulla libertà di autodeterminazione o ad alterare la capacità di ricordare e di valutare i fatti*».

soggetto sul quale ricadono gli effetti negativi della mancata prova di un determinato fatto o dell'insufficienza di prova⁴⁰.

In ogni caso, si può sostenere che, a differenza di quanto accade nel processo civile, in quello penale colui che accusa (pubblico ministero) ha l'onere di provare la reità dell'imputato in modo da escludere ogni «ragionevole dubbio» sulla stessa⁴¹.

Una qualsiasi prova d'accusa che lasci residuare un «ragionevole dubbio» è equiparata alla mancata prova⁴².

In sintesi alle parti spetta il c.d. «diritto alla prova» che si sostanzia nel diritto di ricercare le fonti di prova, richiedere al giudice l'ammissione del relativo mezzo, partecipare alla sua assunzione, ottenere una valutazione del risultato al momento delle conclusioni⁴³.

⁴⁰ G. LOZZI, *Lezioni di procedura penale*, Torino, VIII ed., 2012, p. 227, specifica che con questa espressione «*Ci si riferisce... come è stato efficacemente detto (CORDERO), a quella 'regola che predetermina il contenuto della decisione giudiziaria, per il caso in cui non risultino provati determinati estremi della fattispecie od altri fatti ad essa estranei'*».

⁴¹ Nella giurisprudenza di legittimità si afferma che «*l'insufficienza, la contraddittorietà e l'incertezza probatoria, quindi il plausibile e ragionevole dubbio... non può non comportare... l'esito assolutorio stabilito dall'art. 530 comma 2 c.p.p.*». Per condannare infatti occorre «*una conclusione caratterizzata da un alto grado di credibilità razionale*». Così, Cass., SS.UU., 11 settembre 2002, ric. Franzese.

⁴² P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2008, p. 227.

⁴³ P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2008, p. 217.

4. La prova e l'onere della prova nel processo amministrativo: cenni

La disciplina dell'istruttoria amministrativa e della prova, originariamente disseminata in numerose fonti⁴⁴, è stata resa organica ed unificata in un unico *corpus* normativo dal codice del processo amministrativo⁴⁵ di cui al d.lgs. 104/2010, emanato in attuazione della delega conferita al Governo dall'art. 44 della l. 69/2009. In particolare, la fase istruttoria e i mezzi di prova sono disciplinati nel titolo terzo (artt. da 63 a 69) del codice *de quo*⁴⁶.

Nonostante le modifiche relativamente recenti, passando in rassegna la dottrina amministrativa⁴⁷, si comprende come

⁴⁴ Si fa riferimento agli artt. 26 e ss del r.d. n. 642 del 17 agosto 1907 (regolamento di procedura dinanzi alle sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato); art. 44 del r.d. n. 1054 del 26 giugno 1924 (Testo Unico delle leggi sul Consiglio di Stato); artt. 21 e 23 della l. n. 1034 del 6 dicembre 1971 (istitutrice dei Tribunali Amministrativi Regionali); art. 35 del d.lgs. n. 80 del 31 marzo 1998; artt. 1 e 16 della l. n. 205 del 21 luglio 2005.

⁴⁵ Il d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104 contiene quattro allegati: il primo disciplina il codice del processo amministrativo; il secondo le norme di attuazione del codice, il terzo le norme transitorie, il quarto le norme di coordinamento e le abrogazioni.

⁴⁶ L'art. 63 regola i mezzi di prova; l'art. 64 la disponibilità, l'onere e la valutazione della prova; l'art. 65 l'istruttoria presidenziale e collegiale; l'art. 66 la verifica; l'art. 67 la consulenza tecnica d'ufficio; l'art. 68 i termini e le modalità dell'istruttoria; l'art. 69 la surrogazione del giudice delegato all'istruttoria.

⁴⁷ Senza pretesa di esaustività, si vedano F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953; ID., *Istruzione nel processo amministrativo*, voce in *Enc. dir.*, vol. XXIII, Milano, 1973, p. 204 e ss.; L. MIGLIORINI, *L'istruzione nel processo amministrativo di legittimità*, Padova, 1977; S. PATTI,

il processo sia da sempre caratterizzato dal «principio dispositivo con metodo acquisitivo» e dall'onere del «principio di prova».

Quanto al primo, la disparità sostanziale tra privati e pubblica amministrazione non consente ai primi di entrare nelle disponibilità degli elementi di fatto necessari al processo⁴⁸. Con la conseguenza che vengono riconosciuti al giudice ampi poteri di acquisizione al giudizio di fatti rilevanti ai fini della decisione⁴⁹. Gli incumbenti istruttori vengono assolti dalla parte che è in grado di esperirli con più facilità, in ossequio al principio di «vicinanza della prova».

Quanto al secondo, nel processo amministrativo si registra un onere della prova più lieve rispetto a quello previsto nel processo civile, che riflette la posizione di debolezza del soggetto privato.

Prove. Disposizioni generali, Bologna-Roma, 1987; G. VIRGA, *Attività istruttoria primaria e processo amministrativo*, Milano, 1991; C.E. GALLO, *La prova nel processo amministrativo*, Milano, 1994; F.P. LUISO, *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, p. 328 e ss.

⁴⁸ V.P. DE LISE, *L'istruzione probatoria nel processo amministrativo*, testo della relazione al Convegno su *Feliciano Benvenuti e il diritto amministrativo nel nuovo secolo*, tenutosi presso il Consiglio di Stato il 23 aprile 2008.

⁴⁹ Il ruolo assunto dal giudice nel corso dell'istruttoria, la valorizzazione del principio del suo libero convincimento e l'attenuazione dell'onere della prova rendono il giudice amministrativo il vero "signore della prova" secondo l'espressione usata da M. NIGRO, *Il giudice amministrativo «signore della prova»*, in *Foro it.*, 1967, V, p. 9 e ss. (ora in *Scritti giuridici*, vol. I, 1996, Milano, p. 683 e ss.).

Queste caratteristiche, che da sempre hanno interessato il processo amministrativo, sono state confermate dal codice del processo⁵⁰.

Invero, l'art. 64 del c.p.a., ai commi 1 e 2, prevede che *«Spetta alle parti l'onere di fornire gli elementi di prova che siano nella loro disponibilità riguardanti i fatti posti a fondamento delle domande e delle eccezioni. Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti nonché i fatti non specificamente contestati dalle parti costituite»*.

Pur trattandosi di una norma simile all'art. 2697 c.c. dettata in ambito civilistico, l'art. 64 crea un ponte tra onere e disponibilità: l'onere della prova sussiste entro e non oltre i limiti della disponibilità⁵¹, e può essere assolto con «elementi di prova», non necessariamente con la prova piena⁵².

⁵⁰ Una conferma in questo senso si registra anche in giurisprudenza, Cons. Stato, sez. IV, 11 febbraio 2011, n. 924.

⁵¹ Questo criterio sembra una declinazione di quello di matrice giurisprudenziale della «vicinanza della prova». La Corte Costituzionale con sentenza 21 aprile 2000, n. 114, con riferimento all'attribuzione al lavoratore o al datore di lavoro dell'onere di provare il requisito dimensionale dell'impresa, necessario al fine di accedere alla tutela reale in caso di licenziamento illegittimo, ha *«ripartito il peso della prova facendo espresso riferimento al principio della riferibilità, o vicinanza, o disponibilità del mezzo, principio riconducibile all'art. 24 Cost., che connette al diritto di azione in giudizio il divieto di interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio»*, attribuendo quest'onere al datore di lavoro.

⁵² In giurisprudenza si ritiene che debba trovare piena applicazione la regola generale di cui all'art. 2697 c.c. nei casi in cui il binomio «principio di prova/poteri istruttori del giudice» non sia giustificato dalla disparità di posizioni tra pubblica amministrazione e soggetto privato. In altre parole, laddove il ricorrente non incontri oggettive

Tuttavia, l'attenuazione del principio dispositivo non può determinare uno svuotamento dell'onere di allegazione dei fatti costitutivi della domanda, pena l'inammissibilità del ricorso⁵³.

Posto che oggetto della controversia è il corretto esercizio del potere da parte della pubblica amministrazione, il giudice sarà chiamato a verificare la legittimità del provvedimento emesso in forza del potere pubblico, l'effettiva esistenza della sua causa, la sua idoneità al raggiungimento dello scopo previsto dalla legge nel rispetto delle situazioni individuali private⁵⁴.

La parte privata nel ricorso circoscrive l'oggetto della pretesa fatta valere in giudizio assolvendo un onere della prova attenuato. Se il ricorrente non assolve all'onere della prova oppure non lo fa in modo convincente, pur avendo la disponibilità della prova, il giudice può intervenire chiedendogli di produrla ovvero di integrarla⁵⁵. Analogamente accade se la parte che ha allegato i fatti è la pubblica amministrazione.

Non sono ammesse preclusioni processuali, in quanto non rileva se il ricorrente/il resistente produca la prova in sede di ricorso/costituzione in giudizio oppure nel corso del processo: la cosa importante è che fornisca la prova, altrimenti è destinato a soccombere.

limitazioni alla disponibilità della prova, non può trovare applicazione il metodo acquisitivo. È questo il caso del giudizio risarcitorio, Cons. Stato, sez. III, 30 maggio 2012, n. 3245; Cons. Stato, sez. IV, 11 febbraio 2011, n. 924.

⁵³ Cons. Stato, sez. VI, 9 marzo 2011, n. 1481.

⁵⁴ C. SALTELLI, *La ragionevole durata del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 4, p. 983.

⁵⁵ L'art. 63, c. 1, c.p.a. prevede che «Fermo restando l'onere della prova a loro carico, il giudice può chiedere alle parti anche d'ufficio chiarimenti o documenti».

Il giudice amministrativo ha la possibilità di disporre anche di ufficio l'acquisizione di informazioni e documenti utili, al fine di decidere che siano nella disponibilità della pubblica amministrazione⁵⁶.

In questo modo il giudice, per non pregiudicare l'interesse pubblico, ridefinisce nel corso del processo e con riferimento al caso di specie, la ripartizione dell'onere della prova.

5. La prova e l'onere della prova nel processo tributario: cenni introduttivi

Il tema della prova nel processo tributario è disciplinato nel d.lgs. 546/1992, che richiama espressamente le norme contenute nel codice di procedura civile, ammettendone l'applicabilità, per quanto non sia specificamente disposto dalle norme del decreto e per quanto siano compatibili con esse⁵⁷.

Quello tributario è un processo tendenzialmente scritto⁵⁸ e documentale nel quale vengono espressamente esclusi il giuramento e la prova testimoniale⁵⁹.

⁵⁶ Art. 64, c. 3, c.p.a.

⁵⁷ Nell'art. 1, c. 2, del d.lgs. 546/1992.

⁵⁸ Lo si evince dalla circostanza che la trattazione della controversia avviene in camera di consiglio, a meno che non venga presentata apposita istanza di pubblica udienza da una delle parti, ai sensi dell'art. 33, c. 1, d.lgs. 546/1992.

⁵⁹ Il divieto di prova testimoniale non ammette l'applicabilità delle norme del codice civile (artt. 2721 e ss.) e del codice di procedura civile in materia di testimonianza (artt. 244 e ss.).

Secondo la giurisprudenza consolidata non confliggono con il divieto di prova testimoniale le dichiarazioni dei terzi, quali

elementi indiziari liberamente valutabili nell'ambito del quadro probatorio, purchè inserite nel processo verbale di costatazione o trascritte nella motivazione oppure allegate all'avviso di rettifica notificato. Sul tema, si vedano Cass., sez. VI - 5, ord. 22 settembre 2014, n. 19965; Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2916; Cass., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9876; Cass., sez. trib., 16 maggio 2007, n. 11221. Va segnalato che la Commissione Tributaria Regionale di Milano, con sentenza 21 gennaio 2014, n. 258, ha affermato che, nel rispetto del principio di parità delle parti e del diritto di difesa, lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in ambito extraprocessuale deve essere garantito al contribuente. In relazione al rapporto tra dichiarazioni di terzi e divieto di prova testimoniale si vedano, A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 637 e ss., F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario* in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 26 e ss.; F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in *Il processo tributario*, E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini (a cura di), Padova, 2008, p. 213 e ss. Il divieto di prova testimoniale è fortemente avversato in dottrina. Senza pretesa di esaustività, F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 849 e ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 375 e ss., ed in particolare 383; ID., *Il divieto della prova testimoniale, nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 176 e ss.; ID., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: profili di illegittimità costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 265 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 e ss.; ID., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 62 e 63; R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza di terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, p. 550 e ss.; ID., *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F.

Così come accade negli altri processi, anche nel processo tributario la prova è lo strumento che, per eccellenza, è teso all'accertamento della verità, o meglio, della più elevata probabilità che, quanto dedotto dalle parti in giudizio, si sia verificato (c.d. «carattere probabilistico della prova»)⁶⁰. In altre parole, la prova rappresenta il

Tesauro (a cura di), Torino, 1998, p. 507 e ss.; L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in La capacità contributiva, F. Moschetti (a cura di), Padova, 1993, p. 112 e ss.

Si ricorda peraltro che la Corte Costituzionale ha in più occasioni negato l'incostituzionalità del suddetto divieto. A questo proposito si veda la sentenza 21 gennaio 2000, n. 18, pubblicata in *Rass. trib.*, 2000, 557 e ss., commentata da P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 e ss.; S. 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, p. 1992 e ss.; P. CORSO, *Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 563 e ss.; S. MENCHINI, *Commento all'art. 7 del d. lgs. n. 546/1992*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), Padova, 2004, p. 100; S. MAGNONE CAVATORTA, *Commento all'art. 7 del d. lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. Consolo - C. Glendi (a cura di), Padova, 2004, p. 71; A. NUZZOLO, *Il divieto di prova testimoniale e il valore delle dichiarazioni rese in sede di verifica*, in *Codice del processo tributario*, V. Uckmar - F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2007, p. 555 e ss.

⁶⁰ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 284 e 286, ove l'Autore, dopo aver sostenuto che la prova rappresenta un «giudizio di fatto [ossia] quanto noi diciamo su un avvenimento passato, ormai non più ripetibile», afferma che «l'indagine sugli eventi passati ha... carattere 'selettivo' e 'parziale', in quanto la ricerca tende a formulare affermazioni su

«nucleo essenziale» della fondatezza nel merito del provvedimento impugnato⁶¹.

Analogamente a quanto accade in quello civile, nel processo tributario vige il «principio dispositivo» delle parti⁶²: l'oggetto del processo risulta delimitato, da un lato, dalla motivazione dell'atto impositivo oggetto di impugnazione e, dall'altro, dai motivi di ricorso⁶³.

Ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992, il giudice ha poteri istruttori simili a quelli riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, e segnatamente può disporre accessi e ispezioni, richiedere dati, informazioni, chiarimenti, relazioni tecniche ad organi di Stato, servirsi della consulenza tecnica⁶⁴.

In seguito all'abrogazione del c. 3 dell'art. 7⁶⁵, il giudice può, solo su istanza di parte, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio

quegli aspetti della realtà passata che assumono rilevanza ai fini attuali».

⁶¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 497.

⁶² Si darà atto delle tesi contrarie in dottrina nel prossimo capitolo.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 594.

⁶⁴ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 299, afferma che i poteri istruttori dovranno essere esercitati nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, e segnatamente, dovranno essere finalizzati a circostanze suscettibili di specifici riscontri in termini di «fonti di prova»; dovranno escludere le ricerche meramente esplorative; dovranno prendere spunto da un riferimento operato dalle parti.

⁶⁵ Questa norma prevedeva che: «*E' sempre data alle commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*».

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

L'attribuzione di questi poteri non permette al giudice di compiere indagini aventi carattere esplorativo, ma gli consente di operare opportuni controlli e verifiche della regolarità delle risultanze dell'istruttoria procedimentale⁶⁶. Si tratta quindi di poteri che vengono in linea di massima esercitati nei limiti dei fatti dedotti dalle parti e per finalità istruttorie, non decisorie, con la conseguenza che il giudice non può sostituire o integrare il materiale probatorio prodotto dalle parti.

Con riferimento ai mezzi istruttori previsti dall'art. 7, si ritengono applicabili le norme del codice di procedura civile che si occupano delle modalità di svolgimento degli stessi⁶⁷. Viceversa, il giudice tributario non può avvalersi di mezzi istruttori previsti dal codice di procedura civile, che prevedano mezzi di prova analoghi a quelli contemplati dall'art. 7 o non compatibili con le caratteristiche del processo tributario⁶⁸.

Come nel processo amministrativo, anche in quello tributario il giudice è chiamato ad accertare la legittimità e la fondatezza di un procedimento che si conclude con l'emissione di un atto promanante dall'Amministrazione.

⁶⁶ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 598.

⁶⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 369.

⁶⁸ Non possono essere applicate le norme del codice di procedura civile dettate per l'interrogatorio, in quanto la norma del codice è assorbita dal potere di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire informazioni e chiarimenti. Non sono applicabili neanche le disposizioni del codice in tema di ordine di ispezione di persone e cose (art. 118), delega all'assunzione di prove (art. 203), rogatorie estere (art. 204), ispezioni, esperimenti e riproduzione meccaniche (artt. 258 e ss.).

Come accade nel processo civile, ai sensi dell'art. 115 c.p.c., anche in quello tributario il giudice deve pronunciarsi in base alle prove fornite dalle parti (c.d. «principio di disponibilità della prova»), tenendo conto anche di fatti eventualmente non contestati da considerarsi esistenti anche se non provati (c.d. «principio di non contestazione»).

Si discute se, come nel processo penale, anche in quello tributario siano inutilizzabili le prove illegittimamente acquisite, non essendo presente nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità in questo senso⁶⁹.

⁶⁹ Parte della dottrina ritiene applicabile per analogia questo principio, in quanto se esso vale in ambito penale, ancor più deve valere in ambito tributario, nel quale sono coinvolti solo interessi di tipo patrimoniale, quindi di rango inferiore rispetto a quelli tutelati in ambito penale, così, I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, p. 417. Non manca chi ha criticato questo orientamento, sostenendo che il principio di cui all'art. 191 c.p.p., non essendo stato esplicitato in ambito tributario, deve rimanere relegato in ambito penale, così, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 112. In giurisprudenza: Cass., sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21974.

Sulla inutilizzabilità nel processo tributario delle prove illegittimamente acquisite, si vedano Cass., 8 novembre 1997, n. 11036, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 719 e ss., con nota di A. TOPPAN, *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e «spontanea» esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*, ivi, p. 726 e ss.; Cass., 26 maggio 2003, n. 8273, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 887 e ss., con nota di F. MENTI, *L'omessa redazione dell'inventario e l'utilizzo di dati e notizie comunque raccolti per l'accertamento del reddito d'impresa*, ivi, p. 893 e ss.; Cass., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412, in *Foro it.*, 2008, I, p. 3306 e ss., e in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 531 ss., con nota di G. INGRAO, *L'omessa notifica dell'atto presupposto tra vizio del procedimento e vizio proprio dell'atto*

Il giudice valuta le prove «secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti», ai sensi dell'art. 116 c.p.c.

Quanto al tema dell'onere della prova, la maggior parte della dottrina ritiene che l'art. 2697 c.c. sia applicabile anche nel processo tributario⁷⁰, con l'avvertenza che

conseguenziale, ivi, 544 ss.; Cass., SS.UU., 16 settembre 2009, n. 6315, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, p. 488 e ss., con nota di R. LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, ivi, p. 496 e ss., ed in *Corr. trib.*, 2009, p. 1918, con nota di S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, ivi, p. 1914 e ss.; Cass., 18 gennaio 2012, n. 631, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1003 e ss., con nota di S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, ivi, p. 1007 e ss.; Cass., sez. trib., 20 febbraio 2013, n. 4140, in *Corr. trib.*, 2013, p. 1615 e ss., con nota adesiva di F. TUNDO, *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, ivi, p. 1608 e ss.; Comm. trib. Prov. Lecco, sez. III, 28 agosto 2013, n. 93, in *Rass. trib.*, 2014, con nota di M. BAMBINO, *Brevi note sull'utilizzabilità dei dati e delle informazioni ottenuti per mezzo dello scambio di informazioni: il caso della cd. "lista Falciani"*, ivi, p. 1317 e ss.

⁷⁰ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 244 e ss.; G.F. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 532 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Dubbi sulla costituzionalità della presunzione assoluta di plusvalenza speculativa*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 3 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1620; ID., *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995, p. 68; L.P. COMOGLIO, *Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento*, in *Riv. not.*, 1984, II, p. 160 e ss.; G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, p. 5; E. MANZON, *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. dir.*

l'onere viene ripartito valorizzando la posizione sostanziale delle parti, non quella formale. Pertanto, in linea di principio, l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria⁷¹.

Tuttavia, va precisato che molto spesso questa regola generale di ripartizione dell'onere della prova viene derogata sia dalle decisioni dei giudici di merito e di legittimità, sia dalle numerose presunzioni legali che consentono di invertire l'onere della prova in capo al contribuente, al fine di sopperire all'asimmetria informativa che caratterizza il rapporto fisco-contribuente.

trib., 2002, II, p. 227 e ss. *Contra*, F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 77 e ss.; ID., *La prova nel processo tributario*, *Riv. dir. fin.*, 2000, I, p. 73, svaluta l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. nel processo tributario, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria sia gravata dell'onere probatorio in quanto autrice di un atto del quale viene valutata la legittimità e la fondatezza. Secondo l'Autore la distribuzione dell'onere della prova dipende quindi dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio delle parti. F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1677 e ss., assume una posizione del tutto radicale, in quanto questi non solo esclude l'applicabilità dell'art. 2697 c.c., ma giunge persino ad affermare che non sia configurabile un onere della prova nel processo tributario. C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, p. 134 e ss., in particolare 281 e ss., ritiene non applicabile l'art. 2697 c.c., in quanto esso fa riferimento ad una situazione di diritto soggettivo che non trova spazio nel processo tributario, nel quale si fa valere una situazione di interesse legittimo.

⁷¹ L'onere della prova nelle azioni di rimborso ritorna a carico del contribuente, in quanto la posizione sostanziale e quella processuale coincidono. Con la conseguenza che sarà il contribuente a dover provare il fondamento della pretesa di restituzione. A questo proposito, si veda G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, p. 5.

Senza considerare che non mancano presunzioni semplici⁷² e semplicissime, ossia sfornite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.

⁷² È appena il caso di precisare che in diritto tributario non si applica l'art. 2729, c. 2, c.c., in base al quale le presunzioni semplici sono escluse nei casi in cui non è ammessa la prova testimoniale. In questo senso di recente, Cass., sez. trib., 14 agosto 2002, n. 12210.

CAPITOLO SECONDO

L'onere della prova nel processo tributario e i principi ad esso strettamente collegati

1. Premessa

Tratteggiate le caratteristiche dei sistemi probatori tipici del processo civile, penale e amministrativo, procediamo dunque all'analisi più dettagliata del tema dell'onere della prova nel processo tributario che occuperà il presente lavoro.

In particolare, a questo punto pare necessario delineare i principi cardine del processo tributario che incidono sulla ripartizione dell'onere della prova: proprio perché quest'ultima è destinata ad operare nel processo, essa risulta inevitabilmente condizionata dai primi.

Tuttavia, prima ancora di procedere in questo senso, va precisato che lo studio della ripartizione dell'onere probatorio non può essere condotto ignorando che il processo tributario è strettamente connesso alla precedente fase amministrativa, che si conclude con l'emanazione del provvedimento impositivo.

Proprio questa connessione rappresenta il carattere distintivo del processo tributario, che è il luogo in cui viene accertata la legittimità e la fondatezza della pretesa impositiva cristallizzata nell'atto emesso

dall'Amministrazione finanziaria, che, se non impugnato, è idoneo a divenire incontestabile⁷³.

Come sostenuto da un illustre Autore «*l'imposizione, da parte della finanza, e l'impugnazione, da parte del contribuente, stanno così di fronte come i due cardini vitali del diritto processuale tributario*»⁷⁴.

L'inevitabile connessione tra la fase procedimentale e quella processuale si riflette nella connessione tra il tema della prova acquisita in sede di accertamento e quello della trasposizione nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie. Questa circostanza ha ingenerato dubbi sull'individuazione del luogo (*id est*, fase procedimentale e/o fase processuale) in cui la prova debba essere fornita dall'Amministrazione finanziaria.

Senza dubbio l'atto impositivo deve essere opportunamente motivato, in quanto solo conoscendo le ragioni di fatto e di diritto su cui l'atto si fonda, il contribuente è messo nelle condizioni di valutarne la fondatezza e di decidere se proporre impugnazione avverso lo stesso e quali difese spendere⁷⁵.

⁷³ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in Trattato di diritto tributario, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 293, equipara l'incontestabilità dell'avviso non impugnato all'efficacia tipica di una sentenza passata in giudicato.

⁷⁴ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 134.

⁷⁵ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Ipsoa, 2001, p. 93, precisa che in assenza di motivazione, da un lato, il contribuente sarebbe costretto a ricorrere «*al buio*», dall'altro, l'Amministrazione finanziaria sarebbe deresponsabilizzata e spinta ad emettere avvisi «*alla leggera*», riservandosi poi di indicare le ragioni della pretesa solo in fase processuale, quindi «*a sorpresa*». Sul contenuto della motivazione degli atti impositivi, si veda l'art. 7, l. 212/2000, che richiama l'art. 3, l. 241/1990.

Questa circostanza, tuttavia, non determina una perfetta coincidenza tra motivazione e prova.

Invero, la motivazione è posta a tutela del diritto di difesa del contribuente e permette di circoscrivere la materia del contendere, ricostruendo i risultati dell'istruttoria e l'effettiva sussistenza delle circostanze di fatto affermate nell'atto. La prova, viceversa, va fornita solo dinanzi al giudice, essendo finalizzata a formare un certo grado di convincimento nello stesso⁷⁶.

⁷⁶ I rapporti tra motivazione e prova, la loro natura e reciproca funzione, nonché le connessioni con il processo tributario, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere della prova e ai poteri istruttori del giudice, costituiscono temi oggetto di ampie riflessioni della dottrina. Senza pretesa di esaustività, si vedano S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1261 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 e ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, p. 274 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio e motivazione dell'atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 208 e ss.; C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1138; G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, p. 757 e ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 379 e 380; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, p. 1088 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 375; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 568 e 569. Sono contrari alla coincidenza tra motivazione e prova, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento d'accertamento*, Torino, 2000, p. 757 e ss.; R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato*

di diritto tributario, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 295; ID., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Ipsoa, 2001, p. 105 e ss; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 160 e ss.

In giurisprudenza viene sostenuto che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad indicare nella motivazione dell'atto le prove poste a fondamento della pretesa, in quanto la motivazione riguarda la fase procedimentale e la prova la fase processuale, così *ex multis*, Cass., SS.UU., 26 ottobre 1988, n. 5786; Cass., sez. trib., 29 settembre 2005, n. 19120; Cass., sez. trib., 8 febbraio 2006, n. 2783; Cass., sez. trib., 8 maggio 2006, n. 10555; Cass., sez. trib., 8 maggio 2006, n. 10554; Cass., sez. trib., 12 maggio 2006, n. 11070. Va segnalata la recente sentenza Cass., sez. trib., 17 ottobre 2014, n. 22003, in base alla quale *«Il fine precipuo della motivazione è senza dubbio... quello di salvaguardare il diritto di difesa del contribuente, che resta inciso dall'atto amministrativo.*

Ma deve aversi in chiaro che su codesto fine non può dirsi esaurita la questione motivazionale dell'atto tributario.

Il fine di salvaguardia del diritto di difesa è certamente essenziale, in quanto la motivazione dell'atto delimita l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, nella quale il contribuente, nell'esercizio di quel diritto di difesa, può chiedere la verifica dell'effettiva correttezza della pretesa enunciata nell'atto (v. di recente Cass. n. 9810-14).

La necessaria specificità della motivazione dell'atto impugnato è una naturale conseguenza, perciò, dell'onere del contribuente di enunciare con la dovuta specificità i motivi di ricorso..., essendo quello tributario un processo impugnatorio (ancorchè, come si dice, di impugnazione-merito)...

Ma è da sottolineare che con la funzione suddetta ne concorre un'altra, autonoma e non recessiva, direttamente associata al principio di buona amministrazione, che, al pari del principio di imparzialità, afferisce (art. 97 Cost.) al corretto formarsi dell'azione amministrativa in sè. Il principio di buona amministrazione esige che l'azione amministrativa risulti esplicita

Non è questa la sede per entrare nel merito della distinzione tra motivazione e prova; tuttavia, l'analisi che segue sarà condotta tenendo in debito conto che il punto di partenza dell'istruttoria processuale va ricercato nel procedimento e che le argomentazioni poste a fondamento dell'atto impositivo divengono inevitabilmente oggetto di valutazione da parte del giudice tributario.

2. L'onere della prova e le modalità di ripartizione dello stesso tra Amministrazione finanziaria e contribuente

in modo appropriato in vista del perseguimento dell'interesse presidiato dalla legge.

Ebbene, in questo senso, non è casuale che la L. n. 212 del 2000, art. 7, richiamando la L. n. 241 del 1990, art. 3, abbia imposto all'amministrazione erariale di motivare i suoi provvedimenti indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche 'della decisione' in concreto assunta.

Il legislatore ha così chiaramente manifestato l'intento di costruire la motivazione... come ratio di una decisione assunta all'esito di una istruttoria (potremmo dire) primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata... ad assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua... In questa prospettiva generale, l'atto impositivo disvela il nesso corrente tra la norma tributaria e l'obbligazione affermata esistente nella situazione concreta, onde circoscrivere la materia del contendere che, invece, sarà oggetto di prova nel processo».

2.1. Inquadramento generale e primi approcci al tema

L'applicabilità nel processo tributario della regola di giudizio basata sull'onere della prova⁷⁷ è stata affermata solo in tempi recenti. Infatti, ne hanno influenzato l'operatività svariati fattori, e segnatamente, la presunzione di legittimità degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, il principio del *solve et repete* e la posizione formale rivestita dalle parti nel processo.

Procediamo per gradi.

La presunzione di legittimità rappresentava il riflesso dell'esecutorietà degli atti impositivi, che permetteva all'Amministrazione procedente di far valere la propria pretesa nei confronti del contribuente senza ricorrere al giudice, in quanto l'atto emanato veniva considerato legittimo per «principio generale»⁷⁸.

Traslata in ambito processuale, questa regola permetteva di sostenere che l'atto dell'Amministrazione fosse conforme alla legge di per sé solo e che, pertanto, l'onere di

⁷⁷ Per un inquadramento in termini generali della regola dell'onere della prova si consenta di rinviare al paragrafo “PREMESSA” del capitolo primo.

⁷⁸ G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, p. 156 e ss. Non mancava chi riteneva che l'Amministrazione finanziaria fosse chiamata a «preconstituire le prove» nel corso del procedimento, in modo tale da poterle produrre in giudizio, e che sul contribuente dovesse gravare la controprova, così, M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 26. Con riferimento alla posizione assunta da quest'ultimo Autore, F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, p. 81, ha sostenuto che l'Autore risolve il problema della controprova facendola gravare sul contribuente.

dimostrare in giudizio l'illegittimità o l'infondatezza dello stesso gravasse sul contribuente, pena la soccombenza processuale.

Il principio del *solve et repete*, previsto in generale dall'art. 6 della l. 2248/1865, all. E, consentiva all'erario di vedere soddisfatta la pretesa impositiva, ancor prima che venisse proposta impugnazione avverso l'atto impositivo: il contribuente prima pagava il credito vantato dall'Amministrazione procedente, poi impugnava l'atto.

Il processo aveva sempre ad oggetto la richiesta di rimborso di quanto versato e veniva inquadrato come processo di ripetizione dell'indebito. Con la conseguenza che l'onere della prova veniva fatto gravare sul contribuente che volesse dimostrare la fondatezza della sua pretesa restitutoria⁷⁹.

In ultima analisi, ha inciso sulle modalità di ripartizione dell'onere probatorio la rilevanza attribuita alla posizione formale assunta dalle parti nel processo: la circostanza che fosse il contribuente ad impugnare l'atto impositivo lo rendeva il soggetto onerato a provare l'illegittimità dell'atto stesso⁸⁰. Con tutte le conseguenze che ne derivavano. Basti pensare che, anche nel caso di

⁷⁹ M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 23; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 101 e ss. Con riferimento alla regola del *solve et repete*, quest'ultimo Autore segnala come E. ALLORIO avesse percepito che la esistenza della stessa unicamente nel nostro ordinamento, non potesse imputarsi al *favor fisci*, bensì ad un'altra peculiarità presente solo e soltanto nel nostro ordinamento, e segnatamente alla distinzione tra diritto e interesse come criterio fondamentale del riparto della giurisdizione, cfr. L. ANTONINI, *ibidem*, p. 103.

⁸⁰ Ancora, M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 23.

provvedimento del tutto privo di motivazione, il contribuente avrebbe dovuto contestare nel merito la fondatezza della pretesa, pur ignorandone le ragioni giustificative⁸¹.

Nella giurisprudenza di legittimità l'impugnazione veniva qualificata quale *provocatio ad opponendum* e si riteneva che la prova dovesse essere fornita dal contribuente, alleggerendo al contempo la posizione dell'Amministrazione⁸². In dottrina, pur essendo condivisa la teoria della *provocatio ad opponendum*, veniva precisato che l'Ufficio avrebbe dovuto quanto meno individuare le ragioni poste a fondamento della propria pretesa⁸³.

⁸¹ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 524, richiama (nota 38) la posizione di A. BERLIRI, *Il D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, p. 1120 e ss, precisando che l'Autore avesse osservato che questa situazione fosse stata arginata dall'intervento del legislatore (prima con la l. 5 gennaio 1956, n. 1, poi con il d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645), essendo previsto l'obbligo per l'Amministrazione di motivare gli atti impositivi. G.M. CIPOLLA, tuttavia, si dimostra scettico rispetto a questa impostazione, affermando che in ogni caso alcuni provvedimenti (*id est* le ingiunzioni) rimanevano sprovviste di motivazione. ID., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 e ss.

⁸² Cass., SS.UU., 19 aprile 1955, n. 1079; Cass., sez. trib., 15 ottobre 1958, n. 3269. Nella sentenza Cass., sez. trib., 17 ottobre 2014, n. 22003, i giudici di legittimità segnalano come, anche se ancora richiamata da alcune sentenze, la teoria dell'accertamento tributario come *provocatio ad opponendum* possa essere considerata come espunta «dal più recente e accorto panorama giurisprudenziale».

⁸³ A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 156; G.A. MICHELI, *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1939, II, p. 13 e ss.

L'impostazione maggiormente convincente sul punto veniva elaborata da un illustre Autore, il quale, pur individuando l'oggetto del processo tributario nel «*diritto della persona, che si pretende lesa dall'imposizione illegittima, di far annullare l'imposizione dal giudice tributario*»⁸⁴, riteneva semplicistico affermare che il contribuente-ricorrente dovesse far valere il diritto all'annullamento dell'atto impositivo. Infatti, essendo l'Amministrazione finanziaria portatrice della pretesa impositiva, l'onere della prova doveva ricadere su di essa⁸⁵. Una conferma in questo senso veniva tratta dall'esistenza delle presunzioni legali in favore del fisco⁸⁶, che altrimenti non avrebbero avuto ragion d'essere.

Inoltre, valorizzando la natura del processo tributario ed il rapporto biunivoco intercorrente con il procedimento di accertamento, l'Autore sosteneva che «*Il problema dell'incombenza della prova si pone, prima che alle commissioni tributarie, alla stessa amministrazione; vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova*⁸⁷ di quei fatti che determinano la sua potestà di dar

⁸⁴ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 133.

⁸⁵ Nello stesso senso, B. COCIVERA, *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, p. 237 e ss.; A. BERLIRI, *In tema di accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1962, p. 315 e ss., secondo il quale veniva posto a carico del contribuente un onere di prova negativa, che comportava enormi difficoltà di assolvimento.

⁸⁶ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 383 e ss.

⁸⁷ È appena il caso di precisare che Allorio, pur sostenendo che l'Amministrazione avrebbe dovuto fornire anzitutto a sé la prova della situazione base del tributo, non intendeva porre a carico della stessa l'onere di provare la fondatezza dell'atto impositivo sin dal

vita a quell'atto, nel caso dell'atto d'imposizione, la prova che la finanza deve possedere è quella dell'esistenza della situazione – base del tributo».

Pertanto, qualora fosse stata accertata la mancanza o l'insufficienza della prova della pretesa impositiva, il giudice avrebbe dovuto annullare l'atto in quanto viziato⁸⁸. La lucida analisi condotta da Allorio, in netta contrapposizione con la tradizione, non permetteva tuttavia di individuare nell'Amministrazione finanziaria l'attore sostanziale del processo tributario, che in quanto tale doveva essere onerata – almeno in via generale – di provare quanto dedotto in giudizio.

2.2. Segue. Sviluppi successivi e problematiche attuali

Dichiarato incostituzionale il principio del *solve et repete*⁸⁹, una svolta nell'individuazione della regola di

momento della sua notifica. Invero, con la prova della situazione base del tributo si sarebbe garantita la legittimità formale dell'avviso, e solo nella fase processuale la fondatezza nel merito della pretesa impositiva. L'Autore distingueva pertanto il piano della motivazione da quello della dimostrazione.

⁸⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 392 e 393. Gli indizi e gli elementi cui l'Autore faceva riferimento erano le presunzioni legali a favore del fisco e l'organizzazione degli uffici che tende a garantire la correttezza dell'istruzione amministrativa.

⁸⁹ Corte Cost., 31 marzo 1961, n. 21, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 112 e ss., con la quale il principio del *solve et repete* viene dichiarato incostituzionale per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione. La Consulta premette che «*Il solve et repete è indubbiamente una misura particolarmente energica ed efficace al fine dell'attuazione del*

ripartizione dell'onere della prova tesa a valorizzare la posizione sostanziale rivestita dalle parti nel processo, si è avuta con la pronuncia della Corte di Cassazione⁹⁰ che ha

pubblico interesse alla percezione dei tributi e, appunto per questo, venne introdotto ed è stato conservato tanto a lungo nella legislazione italiana, nonostante vari progetti per l'abolizione, di iniziativa governativa e parlamentare, e pur essendo stato esposto altrettanto a lungo a severe critiche da parte della dottrina e ad interpretazioni correttive e limitative per opera della giurisprudenza, la quale è giunta ad escludere l'applicabilità dell'istituto stesso quando la pretesa tributaria risulti prima facie assolutamente infondata». Poi afferma che «La imposizione dell'onere del pagamento del tributo, regolato quale presupposto imprescindibile della esperibilità dell'azione giudiziaria diretta a ottenere la tutela del diritto del contribuente mediante l'accertamento giudiziale della illegittimità del tributo stesso, è in contrasto, a giudizio della Corte, con tutti i principi contenuti negli articoli della Costituzione enunciati nella ordinanza...», in quanto ammettono una disparità di trattamento non giustificabile. Nello stesso senso, Corte Cost., 30 dicembre 1961, n. 79.

⁹⁰ Cass., sez. I, 23 maggio 1979, n. 2990, in *Foro it.*, 1979, I, p. 1721, e in *Rass. Avv. Stato*, Marzo – Aprile 1980, 2, p. 377, con nota di C. BAFILE, *Presunzione di legittimità dell'accertamento tributario e onere della prova*, il quale, criticando la reale portata innovativa di questa sentenza, ritiene che la presunzione sia stata mitizzata ed applicata in modo acritico, così da legittimarne l'abuso da parte degli uffici, p. 378 e 379. La Suprema Corte afferma che «qualora insorga controversia circa l'esistenza dei presupposti di fatto dell'imposizione di una pena pecuniaria, il giudice ordinario non può limitarsi a prendere atto di quanto risulta dal provvedimento contestato, ma deve procedere in via autonoma al controllo della esistenza dei presupposti controversi, non sussistendo dinanzi al giudice ordinario alcuna presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo. Conseguentemente, non può porsi tutto l'onere probatorio a carico esclusivo del destinatario del provvedimento, poiché se egli, per ragioni attinenti esclusivamente alla esecutorietà della pretesa fatta valere dalla

rimosso dal sistema tributario la presunzione di legittimità degli atti impositivi.

Con questa sentenza della Corte di Cassazione veniva infatti smantellato un principio enormemente abusato che, pur non essendo contemplato da nessuna norma⁹¹, aveva

pubblica amministrazione, assume la iniziativa del processo, la sua qualità di attore in giudizio non esclude che l'indagine del giudice verta pur sempre su un diritto di credito, i cui presupposti di fatto, secondo le regole generali, debbono essere provati, in caso di incertezza circa la loro esistenza oggettiva, dalla autorità amministrativa che coltiva la relativa pretesa, mentre incombe al destinatario del provvedimento l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi, secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c.». Sulla questione si veda anche, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1917, il quale afferma che «*come non esiste una presunzione di colpevolezza dell'imputato nel diritto penale (art. 27 Cost.), così pure non esiste una presunzione di evasione del contribuente nel diritto tributario*». Dello stesso avviso è la Corte di Cassazione, *ex multis*, cfr. Cass., 23 maggio 2012, n. 8136, laddove si legge «*L'accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, nell'ambito della quale l'Ufficio finanziario è tenuto a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall'art. 2697 cod. civ.*». Nello stesso senso, Cass. civ., 15 novembre 1979, n. 5951, sempre con nota di C. BAFILE.

⁹¹ F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 135, afferma che questa regola «*non era scritta da nessuna parte; era stata inventata per il solo scopo di tutelare e privilegiare la posizione processuale dell'amministrazione, e di preservare gli atti amministrativi da giudizi sfavorevoli*».

condizionato l'intero sistema processuale, tanto da essere definito come «*mito, tralatizio e largamente abusato*»⁹².

Prima dell'intervento della Suprema Corte, infatti, l'onere della prova dell'infondatezza della pretesa impositiva veniva fatto gravare sul contribuente, in quanto si riconosceva all'Amministrazione finanziaria una posizione di vantaggio che affondava le sue radici nell'esecutorietà del provvedimento impositivo.

La svolta segnata dalla Cassazione ha permesso quindi di riconoscere definitivamente l'indipendenza dei concetti di onere della prova e di presunzione di legittimità dell'atto impositivo, ritenendo del tutto irrilevante la posizione processuale assunta dalle parti, per valorizzare invece la quella sostanziale⁹³.

Nel processo evolutivo fondamentali sono stati anche il mutato rapporto intercorrente tra potere legislativo e potere impositivo promosso dalla Carta Costituzionale nonché la concezione del tributo non più fondato sulla mera sovranità dello Stato. A questo proposito, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 126 e ss., sostiene che la Costituzione «*anziché porre il diritto tributario sul letto di Procuste dei rigidi limiti a volte sostenuti dalla dottrina..., ha fatto qualcosa di più, ridisegnando i fondamenti stessi sui quali il sistema della relazione fiscale risultava, in precedenza, costituito*». La Costituzione «*ha determinato una 'rarefazione' teorica della stessa sovranità... concepibile ora... solo come qualità dell'ordinamento giuridico..., cioè non più come... attributo di un soggetto, ma come predicato delle norme giuridiche... e, in particolare della Costituzione*», p. 132 e 133, alle quali si rimanda per esaurienti indicazioni bibliografiche.

⁹² A.E. GRANELLI, *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*, in *Giur. it.*, 1979, I, p. 1775.

⁹³ F. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, p. 893; ID., *La prova nel*

Pertanto, l'onere di provare i fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa impositiva viene addossato all'Amministrazione finanziaria, che vanta un diritto di

processo tributario, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2000, p. 95; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 378; ID., *Processo tributario*, voce in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, p. 782; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 521; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 61; ID., *Prove penali, «giusto processo» e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 957; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996, p. 231; ID., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1208; G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, p. 5; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 39. Sul tema la Corte Cost. con sentenza 29 marzo 2007, n. 109, con nota di C. GLENDI, *Contenzioso legittimo senza 'ordini' alle parti*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 829 e ss., ha sostenuto che «Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria».

credito⁹⁴. Sul contribuente, viceversa, deve gravare l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa stessa⁹⁵.

Se l'Amministrazione finanziaria soddisfa il proprio onere probatorio, il contribuente ha la possibilità di difendersi muovendosi nell'ambito dello stesso *thema probandum* delineato da controparte - contestando la non rispondenza al vero dei fatti dedotti in giudizio (c.d. controprova) -, oppure di allegare in giudizio fatti diversi - quindi impeditivi, modificativi, estintivi - che avrà l'onere di provare⁹⁶.

In base al principio secondo cui «*onus probandi incumbit ei qui dicit*», tenendo conto della posizione sostanziale delle parti «*qui dicit*» è proprio l'Amministrazione finanziaria⁹⁷.

Invero, la circostanza che sia il contribuente a proporre il ricorso introduttivo è dovuta alla necessità di evitare che l'atto impositivo divenga definitivo senza esperire alcuna difesa. In altre parole, il contribuente è «*costretto, da*

⁹⁴ L'obbligazione tributaria coincide con una tipica obbligazione di diritto privato, in quanto essa consiste in un rapporto di credito/debito, pur rientrando nella categoria delle obbligazioni pubbliche e pur avendo quale titolare una pubblica amministrazione, come sostenuto da M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, *passim*.

⁹⁵ Cass., sez. I, 23 maggio 1979, n. 2990.

⁹⁶ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 548.

⁹⁷ Collegano l'onere della prova alla posizione di attore in senso sostanziale dell'Amministrazione finanziaria, A. BERLIRI, *Il d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, p. 1194 e ss.; L. SALVANESCHI, *Istruzione del processo*, in *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 751 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1624.

particolari circostanze, ad agire»⁹⁸ per evitare di subire gli effetti negativi ricollegabili all'atto emesso dall'Amministrazione.

Promuovere l'azione, però, non può comportare *sic et simpliciter* l'onere di provare i fatti costitutivi di una pretesa che non è la propria⁹⁹.

La situazione evidentemente cambia qualora il contribuente vanti un diritto di credito derivante dalla corresponsione di una somma non dovuta: in questo caso sarà il contribuente a dover provare l'avvenuto pagamento e l'assenza di causa.

Analogamente accade nelle ipotesi di diniego di agevolazioni fiscali: il contribuente, impugnando il diniego, avrà l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della fattispecie agevolativa¹⁰⁰.

⁹⁸ Così, con riferimento ai processi di opposizione, G. VERDE, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, p. 461.

⁹⁹ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 544, ove l'Autore riassume questa circostanza con la formula: «*nel processo allora il contribuente formalmente agisce, ma in realtà resiste...; l'ufficio invece formalmente si difende, ma in realtà attacca.... In altri termini: il ricorrente afferma, ma in effetti nega; il resistente nega, ma in effetti afferma*».

¹⁰⁰ F. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, p. 893, secondo il quale «*l'onere della prova grava... sul ricorrente quando questi allega elementi che riducono o elidono il tributo: costi, debiti, fatti da cui consegue una riduzione dell'imponibile o dell'imposta, e simili. Nei processi di rimborso, il ricorrente ha l'onere di dimostrare, come già nel procedimento amministrativo, che sussistono i presupposti del diritto di credito che deduce in giudizio*». Cfr. anche G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*

In queste ipotesi, vantando una pretesa nei confronti dell'Amministrazione, il contribuente è chiamato a dimostrare, nel primo caso, la rispondenza al vero degli enunciati fattuali da lui esposti sin dall'istanza di rimborso, nel secondo caso, la sussistenza delle circostanze che giustificano l'agevolazione¹⁰¹.

In definitiva, la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa erariale (*id est*, ricavi non dichiarati, maggiore valore del bene per l'imposta sui trasferimenti) grava sull'Amministrazione finanziaria; quella dei fatti costitutivi del diritto di rimborso/esenzione, nonché, più in generale, la prova dei fatti «*incidenti in senso negativo sulla determinazione dell'imposta dovuta*»¹⁰² (*id est*, crediti d'imposta, costi, oneri deducibili) grava sul contribuente.

Pur essendo pacificamente condiviso quanto fino a qui detto, in dottrina si sono registrati numerosi dubbi relativi all'individuazione della fonte normativa da porre a fondamento della ripartizione dell'onere probatorio tra le parti.

Invero, se una parte della dottrina ha ritenuto applicabile

tributario, Padova, 2005, p. 602 e ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 378.

¹⁰¹ Si noti che, qualora si tratti di esenzioni spettanti per legge, l'onere della prova graverà nuovamente sull'Amministrazione finanziaria, in quanto il contribuente impugnerebbe un atto impositivo avente ad oggetto una ricchezza esentata. Così, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 604 e 605.

¹⁰² Così, R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 524; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 415 e ss.

l'art. 2697 c.c.¹⁰³, un'altra ne ha negato la validità nel

¹⁰³ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 244 e ss.; G.F. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 532 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Dubbi sulla costituzionalità della presunzione assoluta di plusvalenza speculativa*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 3 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1620; ID., *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995, p. 68; L.P. COMOGLIO, *Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento*, in *Riv. not.*, 1984, II, p. 160 e ss.; G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, p. 5; E. MANZON, *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 227 e ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 546 e ss.; B. QUATRARO, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 2, p. 91 e ss. Pur ritenendo applicabile l'art. 2697 c.c. al processo tributario, P. RUSSO, *Processo tributario*, voce in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987, p. 782, afferma che non rilevano né la posizione assunta dalle parti nel processo, né le situazioni soggettive vantate. Ciò che conta, infatti, sono le conseguenze favorevoli che una parte o l'altra ottengono dalla prova di un determinato fatto. L'Autore condanna «ingiustificate e inammissibili generalizzazioni e sclerotizzazioni nell'applicazione della regola in esame», infatti, «l'accollo dell'onere della prova non dipende né dalla posizione processuale assunta in giudizio dalle parti né dalla titolarità delle situazioni giuridiche che vengono in considerazione ma va operato in funzione delle conseguenze favorevoli che si riconnettono ai fatti da dimostrare». Nello stesso senso, ID., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 376; ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 155 e 156.

processo tributario. Tra le posizioni contrarie, c'è chi ritiene che una regola posta a presidio della ripartizione dell'onere della prova sia comunque riscontrabile¹⁰⁴ e chi, viceversa, ne nega la configurabilità, in quanto la prova nel processo tributario avrebbe ad oggetto interessi legittimi e non diritti soggettivi¹⁰⁵.

In ogni caso, a parere di chi scrive, riconoscere l'esistenza di una regola preposta alla ripartizione dell'onere della

In giurisprudenza, *ex multis* Cass., 24 luglio 2002, n. 10804; Cass., 29 agosto 2002, n. 12657; Cass., 30 maggio 2003, n. 8709; Cass., 11 gennaio 2006, n. 366.

¹⁰⁴ F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, p. 85, ove l'Autore specifica che la regola dettata nell'art. 2697 c.c., non può essere messa in correlazione con la posizione delle parti, né con il fatto che è il fisco ad essere creditore del contribuente. Deve tenersi conto, invero, della circostanza che l'Amministrazione finanziaria «*si pone come autrice di un atto sottoposto a verifica giudiziale*»: proprio per questo deve essere gravata dall'onere della prova. Nello stesso senso, ID., *La prova nel processo tributario*, *Riv. dir. fin.*, 2000, I, p. 73; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 179.

¹⁰⁵ F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1677 e ss., assume una posizione radicale, in quanto questi non solo esclude l'applicabilità dell'art. 2697 c.c., ma giunge persino ad affermare che non sia configurabile un onere della prova nel processo tributario. C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, p. 134 e ss., in particolare 281 e ss., ritiene non applicabile l'art. 2697 c.c., in quanto esso fa riferimento ad una situazione di diritto soggettivo che non trova spazio nel processo tributario, nel quale si fa valere una situazione di interesse legittimo. *Contra* la qualificazione dell'oggetto del processo tributario come interesse legittimo, G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, p. 4, che valorizza il carattere di impugnazione – merito del processo tributario e pertanto individua l'oggetto dello stesso nell'accertamento di diritti soggettivi.

prova significa rendere operante una regola di civiltà giuridica, oltre che di buon senso, in base alla quale chi avanza una pretesa in giudizio deve essere gravato dell'onere di dimostrare il fatto costitutivo della pretesa stessa. Ricorrendo ad un antico brocardo, «*cuius commoda et eius incommoda*»¹⁰⁶.

Si ritiene quindi che questa regola possa essere individuata nell'art. 2697 c.c., che, quale norma in bianco¹⁰⁷, detta una disciplina generale che permette al giudice di definire caso per caso quale sia l'oggetto di prova nei limiti dei fatti dedotti dalle parti e quale sia la parte onerata a dimostrarlo¹⁰⁸, rifuggendo da applicazioni meccanicistiche ed esaltando le peculiarità di ciascuna controversia¹⁰⁹.

¹⁰⁶ G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, p. 601 e ss.

¹⁰⁷ Sulla qualificazione dell'art. 2697 c.c. quale norma in bianco, si vedano, V. ANDRIOLI, *Prova (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. XIV, Torino, 1967, p. 293 ed in tempi più recenti, L.P. COMOGLIO, *Oneri probatori e mezzi di prova nel processo tributario*, in *Quaderni del consiglio di presidenza della giustizia tributaria*, 2012, 2, p. 175.

¹⁰⁸ G. VERDE, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, p. 459, afferma che «la determinazione degli oneri probatori dipende da ragioni che attengono alla specificità del caso».

¹⁰⁹ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 299 e ss., ove l'Autore afferma che l'onere della prova è spesso stato applicato con criteri meccanicistici «però... questo schematismo nasconde la reale natura dialettica e creativa del giudizio sul fatto, nella quale deve essere calato anche l'onere della prova». Invero, «Sotto il tranquillizzante coperchio dell'onere della prova... c'è perciò tutto un brulicare di impressioni e ragionamenti intermedi...». Diventa pertanto

3. L'onere della prova e il principio dispositivo

Sin qui si è chiarito che la regola generale di ripartizione dell'onere probatorio impone all'Amministrazione finanziaria, quale attrice in senso sostanziale, di provare i fatti posti a fondamento della pretesa impositiva; al contribuente, quale convenuto in senso sostanziale, di provare i fatti impeditivi, modificativi, estintivi della pretesa stessa.

A questo punto, si ritiene opportuno spostare l'analisi sui fatti che devono essere provati, stante lo stretto collegamento tra il tema dell'onere della prova e quello dell'oggetto della prova.

Nel processo tributario il *thema decidendum* e il *thema probandum* sono regolati dal «principio dispositivo» o della «domanda di parte».

L'applicabilità di questo principio è stata discussa fino in tempi recenti, anche a causa dell'evoluzione che ha interessato le norme relative alla fase istruttoria.

Infatti, nella vigenza dell'art. 25 del r.d. 1516/1937, al giudice tributario venivano riconosciute «*tutte le facoltà d'indagine, d'accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta di dati, e di informazioni e chiarimenti, conferite dalle singole leggi di imposta ai funzionari delle imposte dirette e del registro*».

imprescindibile tener conto del caso concreto in cui la regola va applicata. Nello stesso senso, G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, p. 601 e ss..

I penetranti poteri di ricerca della prova, assimilabili a quelli attribuiti all'Amministrazione finanziaria¹¹⁰, facevano ritenere nettamente prevalente il principio della verità processuale rispetto a quello dispositivo, in quanto le potestà istruttorie non dipendevano in nessuna misura dall'iniziativa delle parti¹¹¹.

Il processo tributario veniva quindi qualificato come processo di tipo marcatamente inquisitorio.

A seguito della riforma introdotta con il d.p.r. 636/1972, che ha segnato il passaggio da un procedimento di stampo amministrativo ad uno di stampo giurisdizionale, il carattere inquisitorio del processo tributario veniva stemperato dal riconoscimento dell'operatività del principio dispositivo¹¹². E infatti, si parlava di processo

¹¹⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 334 e ss., afferma che «...se le potestà istruttorie del giudice tributario sono identiche a quelle della finanza, la loro attuazione, evidentemente, non potrebbe dipendere mai da un'iniziativa del contribuente, nello stesso modo come questa non è mai (e sarebbe inconcepibile che lo fosse!) condizione per l'attività di ricerca della finanza».

¹¹¹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forma di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, p. 129.

¹¹² Successivamente alla riforma del '72, l'art. 35, c. 1, prevedeva che «La Commissione Tributaria, al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti, ha tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli Uffici Tributarî delle singole leggi di imposta». Il riferimento alla finalità di conoscere «i fatti dedotti in causa dalle parti» confermava il riconoscimento del principio dispositivo. Tuttavia la successiva modifica intervenuta nel 1981 sostituiva l'inciso con la finalità «di conoscere i fatti rilevanti per la decisione», riproponendo pertanto il principio inquisitorio.

Favorevoli al potere dei giudici di indagare anche su fatti non allegati, cfr. C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del*

informato al principio della domanda in relazione all'allegazione dei fatti di causa, al principio inquisitorio in relazione all'acquisizione dei mezzi di prova¹¹³.

Il brocardo *iudex iudicare debet iuxta alligata et probata partium* talvolta veniva considerato escluso dall'ambito di applicazione del processo tributario, talaltra veniva suddiviso in due parti, ritenendo operante solo il primo inciso (*iuxta alligata partium*, c.d. «principio dispositivo in senso sostanziale») e non anche il secondo (*probata partium*, c.d. «principio dispositivo in senso formale»).

In questo contesto aveva terreno fertile una costante deresponsabilizzazione dell'Amministrazione finanziaria, quale soggetto onerato di dare dimostrazione della fondatezza della propria pretesa¹¹⁴.

processo tributario, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1985, p. 913 e ss. e R. TORRIGIANI, *Il sistema del contenzioso tributario*, Firenze, 1991, p. 100. *Contra*, F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 e ss.; ID., *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 5, p. 1267 e ss.; S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1982, p. 1261 e ss. Con riferimento alla novella del 1981, per S. LA ROSA la modifica introdotta avrebbe avuto il solo effetto di circoscrivere l'istruttoria ai soli fatti dedotti dalle parti, purché rilevanti ai fini della decisione della controversia.

¹¹³ P. RUSSO, *Processo tributario*, voce in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987, p. 781.

¹¹⁴ G.M. CIPOLLA, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 454-455, ove l'Autore parla di «*horror vacui*» di una decisione adottata da un giudice impegnato nella ricerca della verità anche in luogo delle parti, e soprattutto del fisco. Nello stesso senso, ID.,

L'applicabilità del principio dispositivo nel processo tributario è stata riconosciuta solo con la riforma del 1992¹¹⁵. Segnatamente, nell'art. 7, c. 1, del d.lgs. 546/1992, viene previsto che il giudice possa esercitare i poteri istruttori attribuitigli «*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*»¹¹⁶. In linea generale, quindi, questi poteri devono avere come punto di partenza le allegazioni di parte e come punto di arrivo una specifica fonte di prova¹¹⁷. In conformità con il principio posto dall'art. 115 del c.p.c.¹¹⁸, viene limitato l'esercizio della funzione

Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative, in Rass. trib., 2006, 2, p. 601 e ss..

¹¹⁵ Facciamo riferimento alla legge delega per la riforma del processo tributario, 30 dicembre 1991, n. 413, in seguito alla quale è stato emanato il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹¹⁶ A nostro avviso, la formula impiegata dal legislatore non può dirsi chiara e decisiva ai fini dell'applicabilità del principio dispositivo nel processo tributario. Invero, confrontando il tenore letterale dell'inciso contenuto nell'art. 7, c. 1, del d.lgs. 546/1992 («*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*») con quello di cui all'art. 115 del c.p.c. («*...il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti*»), traspare che quest'ultimo, infatti, a differenza del primo, circoscrive in maniera più netta i limiti entro i quali il giudice è tenuto ad operare, prevedendo espressamente l'obbligo di fondare il proprio convincimento sulle prove fornite dalle parti.

Ciononostante, la giurisprudenza costituzionale e di legittimità e la dottrina incardinano unanimemente nell'inciso di cui all'art. 7, c. 1, il principio dispositivo.

Si consenta a questo proposito un rinvio alle successive note.

¹¹⁷ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1213; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 43 e 47.

¹¹⁸ L'art. 115 c.p.c., prevede che «*salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte*

esplorativa da parte del giudice, garantendo alle parti il diritto a provare e a difendersi provando¹¹⁹.

Ulteriore conferma in questo senso si è avuta quando con il d.l. 203/2005, conv. in l. 248/2005, è stato abrogato il terzo comma dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992, che tra i poteri delle

dalle parti». Tuttavia, C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1132-1137, non ritiene applicabile l'art. 115 c.p.c., non essendo illimitato il richiamo al c.p.c. fatto dall'art. 1, c. 2, del d.lgs. 546/1992, ma dovendo esso essere oggetto di una valutazione di compatibilità.

¹¹⁹ Con riferimento al diritto alla prova nel processo tributario, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 575; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 489, il quale sottolinea che la discrezionalità del giudice «*non sembra tuttavia compatibile con la garanzia del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., né con il principio di cui all'art. 115 c.p.c. ai sensi del quale il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. A queste va dunque riconosciuto un 'diritto alla prova', inteso come diritto non solo di proporre istanze e di far ammettere e assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati, ma anche all'esame da parte del giudice delle prove proposte e alla razionale valutazione di esse attraverso la motivazione della sentenza*». Rimangono comunque ferme le preclusioni che la legge prevede per l'esercizio dei poteri istruttori delle parti: ad esempio, al divieto di produrre documenti richiesti ma non esibiti in sede di verifica fiscale (art. 32, c. 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600); al divieto di provare circostanze omesse nelle scritture contabili o in contrasto con le loro risultanze (art. 61, c. 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600).

C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1131, afferma che la norma precedentemente vigente poteva essere giustificata tenendo conto del fatto che non era prevista l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, pertanto il giudice svolgeva una funzione assistenziale. Nello stesso senso, F. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, p. 887.

commissioni tributarie contemplava anche la «*facoltà di ordinare alle parti il deposito documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*».

La Consulta, chiamata a decidere sulla conformità alla Costituzione dell'abrogazione citata, ha negato la fondatezza della questione di legittimità, in quanto l'intervento abrogativo permette di «*eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 cod. civ.*», e quindi di informarlo a principio dispositivo¹²⁰.

¹²⁰ Corte Cost., 19 marzo 2007, n. 109, nella quale viene affermato che «*L'indirizzo originariamente prevalente, infatti, era nel senso che le Commissioni tributarie godevano di una amplissima discrezionalità (una «facoltà», appunto) nell'esercizio del loro potere, non sindacabile in sede di legittimità: indirizzo che, fondandosi sulla rilevanza e sulla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria nonché sulla cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento (amministrativo) impositivo, presupponeva che il processo tributario dovesse tendere all'accertamento della cosiddetta verità materiale e non acquietarsi, quindi, alla cosiddetta verità formale, presidiata dalla regola di giudizio discendente dal riparto dell'onere della prova. In tempi relativamente recenti la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è andata sempre più orientando nel senso che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste*». Con la conseguenza che «*La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase*

Analogamente, nella giurisprudenza di legittimità è stata confermata la vigenza del principio dispositivo in ambito tributario, con la precisazione che i poteri istruttori previsti dall'art. 7 sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio, dovendo essi essere esercitati dal giudice solo per sopperire alla impossibilità o alla difficoltà evidente di una parte di produrre in giudizio certi documenti, nel rispetto del principio della parità delle armi¹²¹.

giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione». Lo strumento per garantire l'intervento del giudice tributario nei confronti della parte che, pur essendo diligente, si trovi nell'impossibilità di far acquisire al processo un documento necessario ai fini dell'accertamento della verità del fatto impositivo è individuato dalla Corte Costituzionale nell'art. 210 c.p.c.. Critiche sull'opportunità dell'abrogazione del c. 3 dell'art. 7, del d.lgs. 546/1992, si rinvencono in M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 2, p. 106 e ss.; C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 6, p. 424 e ss.; G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, p. 601 e ss.. Secondo quest'ultimo Autore la soluzione non avrebbe dovuto passare attraverso un intervento normativo, bensì attraverso le censure della Suprema Corte.

¹²¹ Cass., sez. VI, ord. 28 marzo 2012, n. 5020; Cass., sez. trib., 9 giugno 2009, n. 13201, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010, 2, p. 133 e ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*; Cass., sez. trib., 20 gennaio 2006, n. 1134 e Cass., sez. trib., 11

4. L'onere della prova e il principio di parità delle parti

Prima di analizzare il rapporto tra l'onere della prova ed il principio di parità delle parti, si ritiene opportuno tratteggiare nelle linee generali il contesto in cui quest'ultimo si innesta.

Il concetto della parità delle armi evoca il più ampio principio del giusto processo, che rappresenta un coacervo di garanzie approntate nei confronti delle parti, al fine di bilanciare l'interesse superiore di giustizia e gli interessi dei privati¹²².

Questo principio di matrice angloamericana¹²³ è stato cristallizzato nell'art. 111 della Costituzione, che, a seguito della modifica introdotta dall'art. 1 della l. costituzionale 2/1999, prevede al primo comma che «*La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*» e

gennaio 2006, n. 366, entrambe in *Rass. trib.*, n. 2/2006, p. 601 e ss., con nota di G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*; la seconda sentenza in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 4, p. 305 e ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*; Cass., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22769; Cass., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10513.

¹²² A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 390, afferma che l'art. 111 della Costituzione assicura stabilità e copertura costituzionale a garanzie attinenti al contenuto e all'esercizio della giurisdizione.

¹²³ E.D. RE, *Due process of law*, in *Enc. giur.*, 1989, vol. XII, Roma, p. 1 e ss.; V. VIGORITI, *Due process of law*, in *Digesto, Disc. Priv.*, sez. civ., 1999, Torino, p. 228.

al secondo comma¹²⁴ che «*Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata*»¹²⁵.

Invero, un processo può dirsi «giusto» quando è regolato dalla legge: la riserva di legge in materia processuale

¹²⁴ Il secondo comma dell'art. 111 Cost. riprende l'art. 10 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo proclamata dall'Assemblea delle Nazioni Unite nel 1948; l'art. 14, commi 1, 2 e 3, del Patto sui diritti civili e politici; l'art. 6, commi 1 e 2, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (Convenzione di Roma del 1950, recepita con l. 4 agosto 1955, n. 848). È appena il caso di precisare che la Corte di Strasburgo ha escluso a più riprese l'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle questioni tributarie di diritto pubblico, in quanto la sua portata è limitata all'ambito civile e penale (cfr. *Ferrazzini v. Italia*, sent. 12 luglio 2001). Tuttavia, se ne riconosce l'applicabilità alle controversie sulle sanzioni amministrative irrogate per violazioni tributarie (cfr. *Lanosevic*, sent. 23 luglio 2002), nonché alle controversie aventi ad oggetto rimborsi, se il fondamento degli stessi non è di matrice fiscale (cfr. *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA v. Francia*, sent. 3 settembre 2002). In senso critico a questo orientamento della CEDU, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 529 e ss.; F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 15; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1, p. 11.

¹²⁵ I commi tre, quattro e cinque introdotti parimenti con la riforma del '99 riguardano espressamente il processo penale. I commi sei, sette e otto sono rimasti invariati e disciplinano l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali e l'impugnabilità delle sentenze e dei provvedimenti che incidono sulla libertà personale dinanzi alla Corte di Cassazione per violazione di legge, oltre che delle decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei Conti solo per motivi inerenti alla giurisdizione.

inibisce gli interventi normativi secondari ed individua una cornice entro la quale il legislatore ordinario può muoversi.

Nonostante le numerose riserve avanzate sulla reale portata innovativa del secondo comma dell'art. 111 della Costituzione¹²⁶, in dottrina si riconosce unanimemente che i canoni del giusto processo sono applicabili a qualunque processo¹²⁷, anche a quello tributario¹²⁸.

¹²⁶ Secondo alcuni Autori, i canoni cristallizzati in questa norma sarebbero mere ripetizioni di principi già desumibili dagli artt. 3 e 24 della Costituzione. Così, F.P. LUISO, *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, 2, p. 328; G. FERRARA, *Garanzie processuali dei diritti costituzionali e "giusto processo"*, in *Rass. Parl.*, 1999, p. 554; A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 12. *Contra*, A. PROTO PISANI, *Relazione conclusiva*, in AA. VV., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, Franco Angeli, 2001, afferma che l'art. 111 ha il pregio di «arginare» la gestione arbitraria del processo da parte del giudice. F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario* in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 11 e 17; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 11, p. 1133; A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 61.

¹²⁷ Con riferimento al processo civile, N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, 2, p. 381 e ss.; A. PROTO PISANI, *Relazione conclusiva*, in AA. VV., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, Franco Angeli, 2001, p. 320 e ss. Riguardo al processo amministrativo, L.P. COMOGLIO, *La riforma del processo amministrativo e le garanzie del "giusto processo"*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, p. 633 e ss.; E. PICOZZA, *Il "giusto processo amministrativo"*, in *Cons. Stato*,

2000, II, p. 1061 e ss. Con riferimento al processo penale, P. FERRUA, *Il “giusto processo” in Costituzione. Rischio contraddizione sul neo-contraddittorio*, in *Dir. giust.*, 2000, 1, p. 5 e ss.; C. CONTI, *Giusto processo (dir. proc. pen.)*, voce in *Enc. dir.*, Milano, V, 2001, p. 627 e ss.

¹²⁸ F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario* in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 11 e ss.; ID., *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 11 e ss.; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1, p. 11 e ss.; A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell’interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793 e ss.; ID., *Contraddittorio e parità delle armi per un «giusto processo» tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 695 e ss.; L.P. COMOGLIO, *Prove penali, «giusto processo» e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 943 e ss.; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 11, p. 1095 e ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 11 e ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013,2, p. 309e ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 571 e ss.; E. FLORESTANO, *Spigolature, non necessariamente organiche, sul tema del giusto processo tributario (in margine ad un convegno siracusano)*, in *Boll. trib.*, 2011, 4, p. 250 e ss.; A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 58 e ss.; A. GIOVANNINI, *Giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, p. 271 e ss.; ID., *L’interpretazione secundum Constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 5, p. 1057 e ss.; G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 475 e ss.; A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 405 e ss.; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 435 e ss.; G. TABET, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 383 e ss.; M.

Con particolare riferimento a quest'ultimo, l'introduzione di detti principi è stata vista come un'occasione di riscatto per il processo tributario, finalmente elevato allo stesso rango degli altri processi, con i quali condividere una «*casa comune*»¹²⁹.

A distanza di oltre dieci anni dalla modifica costituzionale, la dottrina tributaria ha constatato come il tentativo di uniformare tutti i processi sia andato fallito per una serie di ragioni concorrenti¹³⁰.

CANTILLO, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 395 e ss.; M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 357 e ss.; A. PROTO PISANI, *Giusto processo e giustizia civile*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 349 e ss.; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 449 e ss.; E. BALBONI, *Art. 111 Cost. e giusto processo. La prospettiva costituzionalistica*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 333 e ss.

¹²⁹ L'espressione è di F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 12.

¹³⁰ In primo luogo, come nota F. GALLO, *Introduzione*, Atti del convegno "Giustizia tributaria e giusto processo" svoltosi presso l'Università di Milano - Bicocca, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 303 e ss., a fronte del «letargo» del legislatore ordinario, la Consulta non ha adottato un atteggiamento teso a conformare il processo tributario ai parametri costituzionali del giusto processo. In pochissime occasioni infatti ha invocato l'art. 111 in ambito tributario, appellandosi all'impossibilità di rinvenire una portata effettivamente innovativa dei commi uno e due, meramente riproduttivi di principi rinvenibili in altre norme costituzionali, così, Corte Cost., 27 febbraio 2009, n. 56.

La Consulta ha mantenuto quindi un atteggiamento di tipo conservativo, perchè teso a verificare la coerenza e la ragionevolezza delle scelte del legislatore ordinario per garantire al processo tributario efficienza. F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p.

Questa circostanza è stata dettata, da un lato, dalla difficoltà di sganciare il processo tributario dalla sua natura amministrativa¹³¹, dall'altro, dal retaggio psicologico che portava ad inquadrarlo come un sistema processuale provvisorio nel quale in tempi brevi le commissioni tributarie sarebbero state sostituite da sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria¹³².

L'insieme di questi fattori ha portato alla valorizzazione dell'interesse fiscale, quale fondamento e giustificazione dell'istituzione di un giudice speciale e della previsione di una «*tutela giurisdizionale differenziata*» consentita dall'assenza di un principio di uniformità dei processi¹³³.

15-17, distingue tra un modello processuale «forte», quale modello generato dalle regole superprimarie (di matrice costituzionale o internazionale), ed un modello processuale «flessibile», che è affidato esclusivamente agli interventi della Corte Costituzionale tesi a garantire razionalità, coerenza ed efficienza al sistema.

¹³¹ Superata con la sentenza della Corte Costituzionale, 27 dicembre 1974, n. 287 e con altre pronunce della Corte emesse solo dopo l'entrata in vigore del d.p.r. 636/1972 che aveva dichiarato espressamente la giurisdizionalità del processo tributario.

¹³² F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 16-17, precisa che il circolo vizioso del processo tributario è stato sovente alimentato dalla scarsa preparazione dei giudici delle Commissioni Tributarie, che non sono stati in grado di proporre convincenti questioni di costituzionalità.

¹³³ Corte Cost., 12 marzo 1998, n. 53, ove i Giudici, con riferimento alla compensazione delle spese, sostengono che «*il processo tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, conserva una sua spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio. Rapporto che attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di*

Il risultato è stato una «*indebita torsione del processo verso assetti di disuguaglianza tra la parte privata e quella pubblica, torsione giustificata per lo più solo da argomenti di diritto sostanziale*»¹³⁴.

Come si è visto, infatti, in ambito sostanziale il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente non nasce come paritario.

Anzi, esso si caratterizza per l'asimmetria informativa tra di essi, alla quale si cerca di porre rimedio con l'attribuzione di numerosi ed ampi poteri autoritativi esercitabili nel corso del procedimento accertativo e nella fase di riscossione; nonché per una sovraordinazione della parte pubblica rispetto a quella privata, che viene confermata dall'esecutorietà dell'atto impositivo idoneo ad incidere unilateralmente sulla posizione del soggetto privato.

Questa circostanza però non può tradursi *ex se* nella negazione del principio di parità in ambito processuale¹³⁵,

provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi. Stante la piena autonomia dei sistemi processuali messi a confronto, che si presentano in sé compiuti e riguardano liti in materie non omogenee, la non simmetrica costruzione delle relative singole norme non è dunque idonea a produrre il prospettato vulnus al principio di uguaglianza».

Nello stesso senso, Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 564 e ss.; Corte Cost., 19 marzo 1996, n. 82; Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 18.

¹³⁴ F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 18.

¹³⁵ Cass., sez. trib., 25 gennaio 2008, n. 1603, ove la Suprema Corte, con riferimento al principio di parità delle parti, afferma che «*La norma costituzionale impone... che nell'ambito processuale le parti siano collocate sul medesimo piano anche quando esse 'pari' non siano dal punto di vista sostanziale. Così come accade nel*

in quanto il processo tributario non è il clone di quanto succede prima e al di fuori di esso¹³⁶.

Quello della parità delle armi è un principio processuale posto a tutela dell'effettiva simmetria delle posizioni delle parti in giudizio¹³⁷. Con specifico riferimento all'ambito

diritto tributario ove la parte pubblica si trova, fin quando il rapporto si sviluppa al di fuori del processo, in una posizione sovraordinata rispetto al privato contribuente». In dottrina, A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 62.

Contra, A. LEO – M.R. SILVESTRI – R. LUPI, *Onere della prova: un meccanismo da superare?*, in *Dial. trib.*, 2013, *passim*, affermano che nel processo tributario non si possono mettere sullo stesso piano due parti che per loro natura non lo sono. Il rischio è quello di rendere ancora più impari il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

¹³⁶ L'espressione è di G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, p. 601.

¹³⁷ N. TROCKER, *Il rapporto processo- giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 972, sostiene che la parità non è solo processuale, ma anche economica, giuridica e tecnica.

Il principio di parità delle armi rispecchia il criterio di uguaglianza dettato in ambito sostanziale dall'art. 3 della Costituzione, nonché il diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione. Con particolare riferimento all'uguaglianza sostanziale, A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un «giusto processo» tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 734, avverte che l'uguaglianza non deve essere intesa in senso assoluto, ma relativo. Vale a dire che gli stessi poteri e gli stessi doveri non devono essere riconosciuti indistintamente a tutte le parti, ma solo se le situazioni sono equivalenti. Con riferimento al diritto di difesa, è appena il caso di precisare che esso consente al convenuto di difendersi nei confronti delle pretese avanzate dall'attore e all'attore nei confronti delle difese spese al convenuto, nonché di

probatorio, esso è posto a presidio della «*uguaglianza probatoria*» tra le parti, ossia il diritto di utilizzare le stesse prove e gli stessi canali informativi¹³⁸.

Alle parti quindi deve essere riconosciuto il «*diritto alla prova*», che acquisisce maggiore forza se messo in correlazione con il principio di terzietà e imparzialità del giudice¹³⁹.

Il diritto alla prova diventa anche «*diritto alla stessa (tipologia di) prova*»¹⁴⁰.

entrambe le parti contro possibili iniziative arbitrarie del giudice. Sul principio di parità delle parti si innesta, inoltre, il contraddittorio inteso come partecipazione attiva al giudizio delle parti e garanzia di ciascuna di incidere sulla decisione finale del giudice. Così, L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio*, in *Nuovo Digesto It.*, IV, 1989, p. 3; E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986, p. 824.

¹³⁸ G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 575 e 576; ID., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, p. 601, precisa che «*parità delle armi significa che gli oneri probatori vanno equamente e ragionevolmente distribuiti tra l'attore ed il convenuto sì che l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova giustifichi l'emissione di una sentenza giusta e, nel contempo, che il giudice non si sostituisca alle parti nell'assolvere tali oneri: in fondo, parità delle armi ed imparzialità del giudice sono due facce della stessa medaglia*».

¹³⁹ I Giudici devono dirimere la controversia tenendo conto solo e soltanto del materiale probatorio allegato dalle parti nel giudizio (divieto di scienza privata); devono esercitare i poteri istruttori attribuiti dalla legge, senza sconfinare in indagine esplorative non consentite (divieto di attività istruttorie atipiche e di indagini esplorative contrarie all'onere di allegazione).

¹⁴⁰ G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 575 e 576.

Pertanto, dal punto di vista soggettivo, il contribuente deve avere la possibilità di introdurre nel processo gli stessi elementi probatori dell'Amministrazione finanziaria¹⁴¹. Dal punto di vista oggettivo, le prove fornite da entrambe le parti devono avere la stessa dignità e la stessa efficacia, senza alcun privilegio per l'una o l'altra.

Invero, confligge in modo evidente con il dettato costituzionale qualsiasi norma che garantisca piena efficacia probatoria agli elementi raccolti da una delle parti in un momento antecedente al processo, senza alcun tipo di controllo operato da parte del giudice e della controparte sulla regolarità della loro acquisizione e sulla attendibilità del loro contenuto.

Non solo.

¹⁴¹ Cass., sez. trib., 4 luglio 2014, n. 15331, con riferimento all'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi prodotte dall'Amministrazione finanziaria (valutate dal giudice quale elementi indiziari) e al diritto che il contribuente le contesti «*anche attraverso controdichiarazioni di analoga natura*». Negli stessi termini, Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XXX, 21 gennaio 2014, n. 258, nella quale i giudici di merito, riprendendo l'orientamento della Suprema Corte (Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4423; Cass., sez. trib., 16 aprile 2008, n. 9958), menzionano la necessità di dare attuazione ai principi del giusto processo, e segnatamente al principio di parità delle parti. Si badi che l'ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi introdotte dal contribuente non è unanime: *contra*, Cass., sez. trib., 17 giugno 2008, n. 16348; Cass., sez. trib., 17 giugno 2008, n. 703. In dottrina sul tema, cfr. A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, p. 95 e 96.

Con riferimento alla efficacia delle prove presuntive, cfr. Cass., sez. trib., 27 febbraio 2002, n. 2891; con riferimento alla efficacia probatoria delle perizie prodotte dall'Amministrazione finanziaria, cfr. Cass., sez. trib., 13 aprile 2007, n. 8890.

È contraria ai canoni dettati dalla Costituzione anche quella norma che, consentendo all'Amministrazione finanziaria di costituirsi in giudizio fino all'udienza di trattazione, ammette di riflesso un ampliamento del materiale probatorio in pendenza di giudizio¹⁴², con evidente compressione del principio di parità delle parti e del diritto di difesa del contribuente.

Tutto ciò si traduce nella necessità di salvaguardare la parità di «*chances di accesso al fatto*» e di riconoscere nell'Amministrazione finanziaria una parte del processo, non un soggetto privilegiato in quanto titolare del potere impositivo¹⁴³.

Ancora, la parità delle armi si coniuga nel «*principio di legalità della prova*», in base al quale, l'Amministrazione finanziaria con un proprio provvedimento non solo non può limitare i mezzi di prova esperibili dal contribuente, ma neanche può ridurre la forza probatoria degli elementi forniti dal contribuente¹⁴⁴.

Come è stato sostenuto in dottrina, l'art. 111 della Costituzione nella sua nuova formulazione non nega la specialità del processo tributario, ma non ne tollera più le anomalie, che tuttavia ancora caratterizzano numerose norme dettate dal legislatore ordinario¹⁴⁵.

¹⁴² Facciamo riferimento all'art. 23 del d.lgs. 546/1992. Cfr. nota 145, lett. c).

¹⁴³ G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 576 e 577.

¹⁴⁴ G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, p. 578.

¹⁴⁵ F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 22. A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, p. 112, precisa che una legge processuale non paritaria degrada a legge procedimentale.

I casi di deviazione dal modello di parità delle parti sono molteplici. È questo il caso, ad esempio, di quanto previsto da numerose norme contenute nel d.lgs. 546/1992, e segnatamente:

a) l'art. 12 se al primo comma essa impone al contribuente/ricorrente di essere assistito in giudizio da un difensore abilitato, al quarto comma individua invece la mera possibilità che l'Avvocatura di Stato assista l'Ufficio/resistente del Ministero delle Finanze nel giudizio di secondo grado. È evidente quindi che il differente obbligo di assistenza tecnica non pone le parti in una posizione di parità processuale. Per approfondimenti, si veda per tutti A. GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum Constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 5, p. 1065;

b) gli artt. 22 e 23 prevedono rispettivamente che il contribuente deve costituirsi in giudizio a pena di inammissibilità entro trenta giorni dalla notifica del ricorso alla controparte; l'Amministrazione, viceversa, può costituirsi in giudizio entro sessanta giorni da quello in cui il ricorso è stato notificato. Posto che il primo termine è perentorio per espressa previsione del legislatore, il secondo invece è meramente ordinatorio, ne consegue che il resistente potrà costituirsi in giudizio persino in udienza (art. 293, c. 1, c.p.c.), senza che gli sia comminata alcuna sanzione processuale. È evidente quindi la lesione del principio di parità delle parti, la cui gravità si apprezza ancor più se si riflette sulla circostanza che l'Amministrazione finanziaria è attrice in senso sostanziale nel processo tributario e che una eventuale (e non rara) costituzione in giudizio tardiva potrebbe compromettere le stesse difese del contribuente. La Corte Costituzionale con ord. 7 aprile 2006, n. 144, chiamata a pronunciarsi sulla costituzionalità dell'art. 23, ha affermato che «*la questione è manifestamente infondata, sotto il profilo della violazione dell'art. 3 Cost., essendo la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione evidente riflesso della ben diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente ed al resistente; che, anche quanto alla violazione dei principi del giusto processo, la questione è manifestamente infondata, potendo la tardiva*

costituzione del convenuto dar luogo, se così prevede la legge e nei limiti in cui lo prevede, a decadenze sia di tipo assertivo che probatorio, ma mai ad una irreversibile dichiarazione di contumacia, del tutto sconosciuta all'ordinamento».

Per un'analisi più dettagliata sui termini di costituzione previsti per l'Amministrazione finanziaria si vedano, P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, ed. III, Milano, 1999, p. 490; C. GLENDI, *Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, 6, p. 552 e ss.; M. CANTILLO, *La costituzione delle parti nel processo tributario: note minime sull'utilizzo del servizio postale e sul termine ultimo di costituzione del resistente*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 787; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario* in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 23 - 26, ove l'Autore parla di «irrazionalità della disciplina... sol che si consideri che l'ente impositore è attore in senso sostanziale... Ed è irragionevole che proprio alla parte onerata della prova sia data la possibilità di scoprire le proprie carte all'ultimo istante, considerato che è in relazione agli argomenti e ai fatti che essa adduce – e dimostra o intende dimostrare in giudizio – che si deve muovere la difesa del ricorrente»; A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 64;

c) l'art. 68 del d.lgs. 546/1992, prevede che, anche in deroga a quanto stabilito per le singole imposte, in base alla riscossione frazionata, dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso il contribuente deve corrispondere il tributo per i due terzi; per l'ammontare risultante dalla sentenza e comunque non oltre i due terzi, qualora la sentenza accolga parzialmente il ricorso. Successivamente alla sentenza di secondo grado saranno riscuotibili le eventuali altre somme dovute. Diversamente, nell'ipotesi in cui venga accolto il ricorso (o l'appello) del contribuente, il tributo corrisposto in base alla riscossione frazionata, dovrà essere restituito dall'Amministrazione finanziaria entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. Nessuna sanzione però viene prevista nell'ipotesi di mancata restituzione delle somme da parte dell'Amministrazione procedente, tanto è vero che è possibile eseguire coattivamente la sentenza di condanna solo dopo il passaggio in giudicato della stessa.

Il principio di parità delle armi non permette di appiattare il processo sul rapporto sostanziale, in quanto così facendo lo si svuota di significato e del pari si svilisce anche il più generale principio del giusto processo.

L'interesse fiscale, il rapporto sostanziale tra Amministrazione finanziaria e contribuente, la specialità

Anche a voler sostenere che la differenza di trattamento sia plausibile in quanto l'erario è sempre solvibile, rimane comunque la palese violazione del principio di parità delle parti. Nel caso di vittoria del contribuente, infatti, all'Amministrazione finanziaria per arginare il soddisfacimento dell'obbligo di rimborso è sufficiente proporre appello avverso la sentenza di primo grado sfavorevole. Sembra opportuno precisare in questa sede che con la sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217, è stata ammessa, interpretando in senso costituzionalmente orientato l'art. 49, c. 1, del d.lgs. 546/1992, la possibilità di sospendere, *ex art. 373 c.p.c.*, l'esecutività della sentenza di secondo grado sfavorevole al contribuente, impugnata con ricorso per cassazione, qualora sussista il pericolo di un «grave ed irreparabile danno». L'orientamento della Corte Costituzionale è stato recepito dalla Cass. civ., sez. trib., che nella sentenza 24 febbraio 2012, n. 2845, con la puntualizzazione che in ogni caso, «*La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti dei fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora*». La Corte Costituzionale ha deciso nello stesso senso con sentenza del 26 aprile 2012, n. 109, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, p. 475 e ss., con nota di L. TROMBELLA, *La tutela cautelare nel processo tributario nella «nuova» giurisprudenza della Corte Costituzionale*. Sul tema, cfr. F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 10, p. 841 e ss.; G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 11, p. 2447 e ss.

del processo tributario non possono garantire un privilegio processuale che comprime la parità tra le parti¹⁴⁶.

Eppure, molto spesso è accaduto – e accade a tutt’oggi- il contrario. Infatti, il diritto delle parti ad un processo paritario è stato riconosciuto come il «*diritto maggiormente inattuato*»¹⁴⁷ nel processo tributario.

¹⁴⁶ P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1, p. 25. A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un «giusto processo» tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 737, sostiene a chiare lettere che «*Fuor di metafora, bel monco l’ordinamento che sancisse che il tributo è dovuto in conformità al principio di capacità contributiva, e poi consentisse accertarne in sede amministrativa e giurisdizionale il presupposto in modo arbitrario o, comunque, in un processo in cui le parti non si trovano in una posizione equilibrata, quanto a facoltà e oneri*».

¹⁴⁷ A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, p. 21.

CAPITOLO TERZO

L'onere della prova nella giurisprudenza

1. Premessa

Come si è ampiamente detto nel capitolo precedente, in linea generale¹⁴⁸, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa impositiva incombe sull'Amministrazione finanziaria, quale «attore in senso sostanziale». Al contribuente, viceversa, spetta l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa stessa.

Tratteggiata la regola generale, per approfondire le dinamiche che interessano la ripartizione dell'onere probatorio, non si può trascurare che sia in ambito giurisprudenziale sia in ambito normativo si registrano numerosissime «deviazioni» dalla regola generale stessa.

Nel presente capitolo si analizzeranno tre delle «deviazioni» che si registrano nella giurisprudenza di merito e, soprattutto, in quella di legittimità.

Si tratta di casi in cui, pur in assenza di norme che prevedano un'inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente, i giudici assumono un atteggiamento

¹⁴⁸ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*, sostiene che va scongiurata qualsiasi applicazione anelastica o meccanica della regola generale, dovendosi privilegiare la posizione assunta in concreto dalle parti, al fine di individuare il soggetto sul quale grava l'*onus probandi*.

«indulgente» nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e della prova che questa è chiamata a fornire. Si assiste quindi ad una disinvolta applicazione di principi non scritti che alleggeriscono l'onere probatorio della parte pubblica e che allo stesso tempo comportano un aggravamento della prova richiesta al contribuente. Come segue, in dettaglio.

2. L'onere della prova nella giurisprudenza sul *transfer pricing*

Nelle controversie sui prezzi di trasferimento la giurisprudenza di legittimità e quella di merito hanno cercato in tempi relativamente recenti di mettere ordine nel magma delle regole di ripartizione dell'onere della prova. La disciplina contenuta nell'art. 110, c. 7, del d.p.r. 917/1986¹⁴⁹, riguarda le operazioni intercorrenti tra una

¹⁴⁹ L'art. 110, c. 7, del t.u.i.r. così recita: «*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2 (n.d.a., art. 9 del t.u.i.r.), se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali 'procedure amichevoli' previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.*

La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e

società residente ed un'altra non residente legate da un rapporto di controllo, nonché le operazioni di cessioni di beni e di prestazione di servizi poste in essere da società

collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti». L'art. 9, c. 3, prevede che «Per valore normale... si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi».

Sul *transfer price*, senza pretesa di esaustività, A. FANTOZZI, *La determinazione del reddito imponibile nei rapporti fra società italiane e collegate all'estero*, in *Riv. not.*, 1979, I, p. 790 e ss.; G. MAISTO, *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche - Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesauro (diretta da), Torino, 1994, p. 577 e ss.; L. CARPENTIERI-R. LUPI-D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 254 e ss.; L. CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 197 e ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 421 e ss.; C. GARBARINO, *Transfer price*, voce in *Dig. disc. priv.*, Sez. Comm., Torino, 1999, p. 1 e ss.; A. POZZO, *Sui presupposti per l'applicazione della normativa 'transfer pricing'*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, III, p. 664 e ss.; ID., *L'applicazione della normativa sul transfer pricing contenuta nell'originaria formulazione dell'art. 76, comma 5*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 34 e ss.; A. BALLANCIN, *La disciplina del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1982; E. DELLA VALLE, *Commento all'art. 110, cc. 7-12 bis*, in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1022 e ss.; ID., *Oggetto ed onere della prova nelle rettifiche da «transfer price»*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 772 e ss.

non residenti per conto delle quali l'impresa residente compie attività di vendita, collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o di lavorazione di prodotti¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Si ritiene opportuno evidenziare come la disciplina in esame sia stata considerata applicabile anche alle operazioni intercorrenti tra società del medesimo gruppo tutte residenti nel territorio italiano. È questo il caso del c.d. «*transfer pricing* interno o domestico».

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare, 26 febbraio 1999, n. 53, le politiche di aggiustamento dei prezzi rappresentano uno strumento impiegato generalmente da società aventi sede nel Centro-Nord Italia, che cedono beni alle controllate o consociate con sede nel Mezzogiorno ad un prezzo inferiore al valore normale di cui all'art. 9 del t.u.i.r. Queste operazioni hanno la finalità di contrarre l'utile per le imprese del Centro-Nord, assoggettate ad aliquote ordinarie, per gonfiare quello delle imprese del Mezzogiorno, che godono di aliquote agevolate. Tuttavia, l'Amministrazione ha posto l'accento sull'impossibilità di procedere alle rettifiche dei valori, essendo l'art. 110, c. 7, del t.u.i.r. espressamente dettato per operazioni che coinvolgono uno o più soggetti non residenti.

Stante il tenore letterale della norma, si è ricercato altrove un fondamento per censurare siffatte operazioni.

La giurisprudenza di legittimità ha trovato un espediente nell'art. 9 del t.u.i.r., che costituirebbe «*principio avente valore generale... che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente*» (così, Cass., sez. trib., 24 luglio 2013, n. 17955, con nota critica di E. DELLA VALLE - R. TOMBOLESI, «*Transfer price interno*» tra corrispettivo e valore normale, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 960 e ss., e di L. CARPENTIERI – R. LUPI - D. STEVANATO, «*Transfer price interno*» tra abuso del diritto e valore normale, in *Dial. trib.*, 2013, p. 509 e ss.; nello stesso senso, Cass., sez. trib., 16 aprile 2014, n. 8849; Cass., sez. trib., 4 giugno 2014, n. 12502; Cass., sez. trib., 13 giugno 2014, n. 13475; Cass., sez. trib., ord. 30 ottobre 2014, n. 23124). Sempre secondo la Suprema Corte, l'applicabilità del criterio del valore normale favorirebbe il rispetto del divieto di

Le componenti reddituali derivanti da queste operazioni devono essere valutate in base al valore normale dei beni e dei servizi oggetto di scambio, ai sensi dell'art. 9 del t.u.i.r., in deroga alla regola che stabilisce di tener conto dei corrispettivi convenuti tra le parti.

La *ratio* della norma è quella di evitare che specifiche politiche di determinazione del prezzo di trasferimento nelle operazioni internazionali abbiano riflessi negativi sulla fiscalità nazionale¹⁵¹.

In altre parole, applicando il prezzo che sarebbe stato fissato se le imprese fossero state indipendenti (cd. *arm's length principle*), si cerca di impedire il trasferimento di utili da uno Stato all'altro¹⁵².

Il legislatore nell'introdurre questa norma ha ritenuto che, in presenza di operazioni con imprese estere collegate, sia

abuso del diritto, che trova fondamento sia in ambito comunitario sia nei principi di capacità contributiva ed imposizione progressiva.

¹⁵¹ Come precisato nella norma, eventuali diminuzioni di reddito o aumenti di perdite realizzate in Italia sono ammesse in via eccezionale solo in ottemperanza ad accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri in seguito a procedure amichevoli.

¹⁵² In dottrina è stato ritenuto che lo scopo del trasferimento degli utili da uno Stato all'altro è quello di ridurre l'imposizione fiscale complessiva del gruppo. Così, F. VITALE, *Commento all'art. 110*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, III, TUIR e leggi complementari*, A. Fantozzi (a cura di), Padova, 2010, p. 603. M. BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Torino, 2014, p. 174, precisa che la riduzione del carico fiscale in Italia e la massimizzazione della fiscalità del gruppo non si fondano sulla simulazione delle operazioni commerciali, anzi, le operazioni sono reali ed anche i pagamenti dei corrispettivi sono reali. Proprio i corrispettivi, però, non sono conformi ai valori di mercato dei beni scambiati o dei servizi erogati.

probabile che si verifichi una determinazione del corrispettivo operata in funzione dell'ottenimento di un vantaggio fiscale o, comunque, tale da perseguire un risultato difforme rispetto a quello che nascerebbe dalla contrattazione tra parti indipendenti¹⁵³.

Questa disposizione, nella parte in cui prevede che il corrispettivo deve presumersi diverso da quello pattuito tra le parti, non può essere qualificata come presunzione assoluta¹⁵⁴, ma come norma avente valenza *latu sensu* anti-elusiva¹⁵⁵.

¹⁵³ A. BALLANCIN, *La disciplina del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1985; E. DELLA VALLE, *Commento all'art. 110, cc. 7-12 bis*, in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1026. Quest'ultimo Autore precisa che la norma rappresenta una disposizione, non sull'accertamento, bensì di natura sostanziale al cui dettato il contribuente può uniformarsi in sede di dichiarazione, anche senza alcun intervento dell'Amministrazione finanziaria. Solo in un secondo momento, nel caso in cui il contribuente non si adegui alla regola, quest'ultima entra in scena, sperando il proprio potere accertativo. Nello stesso senso, M. BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Torino, 2014, p. 175.

¹⁵⁴ La Suprema Corte, sez. trib., con sentenza, 31 marzo 2011, n. 7343, chiarisce che «*la norma non contiene per nulla una presunzione (sia pure legale; quand'anche iuris tantum, comunque questa suscettibile di prova contraria), di percezione di un corrispettivo diverso da quello convenuto perchè, semplicemente, detta l'unico criterio legale da adottare per la valutazione reddituale della particolare operazione economica, a prescindere, quindi, dal corrispettivo effettivamente pattuito e, di conseguenza, con assoluta irrilevanza delle concrete ragioni economiche per le quali lo stesso è stato fissato dai contraenti in misura minore*». Così anche, Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17953.

In senso diametralmente opposto, nella Circ. Min., 22 settembre 1980, n. 32, si leggeva che «*la normativa in commento prevede la*

A questo punto, analizziamo le modalità con cui viene ripartito l'onere della prova nelle controversie relative al *transfer pricing*, al fine di stabilire se spetti al contribuente dimostrare l'aderenza dei prezzi operati al valore normale, ovvero se spetti all'Ufficio, che voglia rettificare il compenso pattuito tra le parti, dare prova della diversa

valutazione 'a valore normale' attribuendo a tale metodo di determinazione valore di presunzione assoluta».

Seguendo l'impostazione di L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, *passim*, questa norma andrebbe inquadrata tra le cd. «*predeterminazioni normative*», in quanto genera uno scollamento dal principio generale di determinazione del reddito.

¹⁵⁵ G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche - Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesauro (diretta da), Torino, 1994, p. 578, afferma che «*Riguardata esclusivamente sotto il profilo del diritto interno la norma in questione si rivela pertanto essenzialmente una norma antielusione, destinata ad impedire perdite di getto per l'Erario italiano*». Nello stesso senso, F. VITALE, *Commento all'art. 110*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, III, TUIR e leggi complementari*, A. Fantozzi (a cura di), Padova, 2010, p. 603; E. DELLA VALLE, *Commento all'art. 110, cc. 7-12 bis*, in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1027; ID., *Oggetto ed onere della prova nelle rettifiche da «transfer price»*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 778; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 247.

Recentemente, A. BALLANCIN, *Natura e ratio della disciplina sui prezzi di trasferimento internazionali*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 77, sostiene che «*pare più confacente all'attuale disposto normativo una lettura 'neutra' del transfer price che ampli la valenza della disciplina al di là della circoscritta prospettiva dell'elusione fino a ricomprendere quella, più ampia, della corretta delimitazione della potestà impositiva degli Stati*».

entità del valore normale del bene o del servizio prestato o ricevuto.

Con specifico riferimento alle componenti negative, in numerose sentenze la Corte di Cassazione ha affermato che l'onere della prova spetta all'Amministrazione che non solo deve dimostrare che la fiscalità nazionale è più gravosa di quella estera, ma deve anche preoccuparsi di determinare il valore normale dei beni o dei servizi prestati, al fine di stabilire se il corrispettivo pattuito sia relativamente più alto del valore normale¹⁵⁶.

Queste conclusioni sono raggiunte tenendo conto della qualificazione dell'art. 76, c. 5, della previgente versione del t.u.i.r. (ora art. 110, c. 7) come clausola anti-elusiva, nonché delle *Transfer pricing Guidelines* dell'OCSE, in base alle quali, qualora nella giurisdizione nazionale sia previsto che l'Amministrazione finanziaria sia vincolata a provare le proprie pretese, il contribuente non può essere gravato dall'onere di dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non dopo che l'Ufficio abbia dato prova dello scostamento dal valore normale¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Cass., sez. trib., 13 ottobre 2006, n. 22023, con commento di A. BALLANCIN, *La disciplina del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1982 e ss.; Cass., sez. trib., 27 marzo 2007, n. 11226. Nello stesso senso, nella giurisprudenza di merito Comm. trib. prov. Pisa, 9 maggio 2007, n. 52, con nota di R. LUPI, *Processo tributario e «transfer pricing» tra prova e argomentazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3093 e ss.; Comm. trib. reg. Lombardia, 18 gennaio 2007, n. 88.

¹⁵⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Chapter IV, par. 4.12, Parigi, 1995, ove si legge che «where as a matter of domestic law the burden of proof is on the tax administration, the taxpayer may not have any legal obligation to prove the correctness of its transfer

Si tratta peraltro di un'impostazione condivisa anche in dottrina, in quanto si ritiene applicabile la regola generale in base alla quale l'Amministrazione finanziaria è gravata dall'onere di provare la fondatezza della rettifica operata, e quindi lo scostamento tra il corrispettivo ed il valore normale dei beni o dei servizi prestati, nel caso di rettifiche aventi ad oggetto componenti positive di reddito¹⁵⁸.

A questo orientamento si affianca quello cristallizzato in una sentenza della Corte di Cassazione, che giunge a conclusioni diametralmente opposte con riferimento alle rettifiche dei costi¹⁵⁹.

Posto che l'onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza di un costo grava sempre sul contribuente¹⁶⁰, i giudici di

pricing unless the tax administration makes a prima facie showing that the pricing is inconsistent with the arm's length principle...».

¹⁵⁸ R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 429; A. BALLANCIN, *La disciplina del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1996; R. LUPI, *Processo tributario e «transfer pricing» tra prova e argomentazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3097. Quest'ultimo, in nota 2, afferma che, in un sistema in cui è il contribuente a dover autodeterminare le imposte, «sarebbe paradossale che l'onere della prova spettasse al contribuente». Invero, «la spettanza dell'onere della prova all'amministrazione in materia di transfer pricing non è che una applicazione dei principi logici generali della particolare struttura della fiscalità oggi esistente».

¹⁵⁹ Cass., sez. trib., 26 gennaio 2007, n. 1709, con nota di D. FUXA, *L'onere della prova nelle controversie sul transfer price*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 221 e ss. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11949.

¹⁶⁰ Nelle sentenze di legittimità viene spesso ribadito che l'onere della prova del maggior imponibile spetta all'Amministrazione finanziaria, mentre quello relativo ai costi (e alla loro inerenza) dedotti al contribuente. E segnatamente, «Spetta

legittimità ritengono che anche nel caso di contestazioni relative a costi derivanti da servizi prestati da una controllante estera ad una italiana, l'onere gravi sul contribuente e debba estendersi ad ogni elemento che consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il valore normale dei servizi stessi.

Seguendo questo orientamento, la ripartizione dell'onere della prova nelle contestazioni da prezzi di trasferimento cambia a seconda della componente di reddito che si considera: per le componenti positive, spetta all'Amministrazione dimostrare lo scostamento dal valore normale, per quelle negative, al contrario, spetta al contribuente dare prova dell'allineamento al valore normale¹⁶¹.

all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta». Così, tra le moltissime, Cass., sez. trib., 26 giugno 2001, n. 8712; Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802; Cass., sez. trib., 16 maggio 2007, n. 11205; Cass., sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16423; Cass., sez. trib., 8 giugno 2011, n. 12424; Cass., sez. trib., 23 settembre 2011, n. 19540; Cass., sez. trib. 11 dicembre 2012, n. 22542; Cass., sez. trib., 4 luglio 2013, n. 8293; Cass., sez. trib., 13 luglio 2013, n. 16687; Cass, sez. trib., 28 novembre 2014, n. 25335; Cass., sez. trib., 19 dicembre 2014, n. 27043.

¹⁶¹ E. DELLA VALLE, *Commento all'art. 110, cc. 7-12 bis*, in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1046, definisce «debole» questa conclusione proprio nella misura in cui «*introduce un'illogica asimmetria sotto il profilo probatorio in rettifiche che traggono il loro fondamento dal medesimo titolo*».

Si giunge quindi ad un'ulteriore tappa nell'evoluzione dell'onere della prova nel *transfer pricing*.

La Corte di Cassazione, precisato che questo fenomeno determina uno spostamento di imponibile verso Paesi con minore fiscalità, afferma che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a provare né il maggior favore della fiscalità estera rispetto a quella italiana, né la mancanza di congruità del prezzo pattuito rispetto al valore normale del bene o del servizio scambiato. Sull'Amministrazione grava solo l'onere di dimostrare l'esistenza di transazioni tra imprese collegate. Al contribuente, viceversa, spetta dimostrare che le transazioni sono state poste in essere in conformità al valore normale, «secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova di cui all'art. 2697 c.c.»¹⁶².

La Cassazione dà spazio al cd. «principio della vicinanza o della disponibilità della prova», un criterio di ripartizione alternativo (*rectius*, ulteriore) dell'onere della prova che consiste nell'attribuzione dell'onere probatorio alla parte

¹⁶² Cass., sez. trib., 8 maggio 2013, n. 10739, con commento di E. DELLA VALLE, *Oggetto ed onere della prova nelle rettifiche da «transfer price»*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 776 e ss. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 16 aprile 2014, n. 8849; Cass., sez. trib., 8 maggio 2013, n. 10742, con commento di F. MENTI, *Il transfer pricing e l'onere di provare la conformità dei prezzi praticati a quelli di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 2 e ss.; Cass., sez. trib., 25 settembre 2013, n. 22010. In quest'ultima sentenza viene operato un contemperamento, in quanto viene precisato che «l'onere della prova gravante sull'Ufficio... resta limitato alla dimostrazione dell'esistenza di transazioni tra imprese collegate e dello scostamento evidente tra il corrispettivo pattuito e quello di mercato (valore normale), non essendo tale onere esteso alla prov della funzione elusiva dell'operazione».

che in concreto può assolverlo più agevolmente per la maggior contiguità rispetto ai fatti da provare¹⁶³.

¹⁶³ Questo principio nasce nella giurisprudenza civilistica di legittimità. Cfr. Cass., SS.UU., 30 ottobre 2001, n. 13533, in *Corr. giur.*, 2001, p. 1565, con nota di G. MARICONDA, *Inadempimento e onere della prova: le Sezioni Unite compongono un contrasto e ne aprono un altro*, ove si legge che «La Corte ha ripartito il peso della prova facendo espresso riferimento al principio della riferibilità, o vicinanza, o disponibilità del mezzo (è più facile al debitore dimostrare il fatto positivo di avere adempiuto che non al creditore di dimostrare l'opposto fatto negativo); principio riconducibile all'art. 24 Cost., che connette al diritto di azione in giudizio il divieto di interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio (Corte Cost., 21 aprile 2000, n. 114)». Nello stesso senso, Cass., SS.UU., 10 gennaio 2006, n. 141; Cass., SS.UU., 11 gennaio 2008, n. 577; Cass., SS.UU., 11 gennaio 2008, n. 582; Cass., sez. IV, 25 luglio 2008, n. 20484; Cass., sez. III, 11 maggio 2009, 10744; Cass., sez. IV, 5 marzo 2012, n. 3415; Cass., sez. VI, 23 marzo 2012, n. 4721.

Il principio di ripartizione degli oneri probatori in base alla disponibilità del mezzo di prova, sviluppatosi nell'ambito della responsabilità contrattuale, è stato esteso anche in materia extracontrattuale e del lavoro. Allo stesso modo esso è stato considerato applicabile in ambito tributario. A questo proposito, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 562, afferma che, se la posizione sostanziale delle parti è criterio generale per ripartire l'onere probatorio nel processo tributario, criterio ulteriore è quello della vicinanza al mezzo di prova, che permette di completare il dettato normativo di cui all'art. 2697 c.c., non completamente appagante in ambito tributario. S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, p. 690.

Questo criterio è caratterizzato da due anime. Invero, da un lato, esso è strumento di tecnica processuale, in quanto permette di scongiurare comportamenti processuali inerti o negligenti delle

Evitando una rigida applicazione della regola cristallizzata nell'art. 2697 c.c., in base alla quale *onus probandi incumbit ei qui dicit*, i giudici di legittimità ritengono che l'organo giudicante sia chiamato a valutare l'effettiva possibilità per l'una o per l'altra parte di fornire una certa prova, per valorizzare la posizione assunta in concreto da ciascuna¹⁶⁴.

Pertanto, si scongiura il rischio che il mancato assolvimento dell'onere probatorio, determini la soccombenza del soggetto che, pur essendovi onerato, non

parti, facendo ricadere sulla parte non collaborativa le conseguenze della mancata prova di un certo fatto; dall'altro, incarna il principio costituzionale dell'imparzialità dell'Amministrazione finanziaria, in quanto quest'ultima è tenuta a produrre in giudizio tutte le prove nella sua disponibilità, anche quelle favorevoli al contribuente. G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 565 e ss., indaga sull'applicabilità nel processo delle norme di matrice procedimentale di cui agli artt. 18, c. 2, l. 241/1990 (nella formulazione precedente alla modifica introdotta con l'art. 3, c. 6 *octies*, d.l. 35/2005) e 6, c. 4, l. 212/2000, in base alle quali è compito dell'Amministrazione finanziaria acquisire i documenti che sono già in suo possesso o comunque in possesso di altra amministrazione. Secondo l'Autore, lo spostamento dell'onere probatorio dal contribuente all'amministrazione potrebbe aversi soltanto nel caso di interpretazione analogica delle summenzionate norme ed a condizione che il mezzo di prova sia effettivamente a disposizione dell'ufficio procedente.

¹⁶⁴ M. DRAGONE, *Le S.U., la "vicinanza della prova" e il riparto dell'onere probatorio*, in *Resp. Civ.*, 2008, p. 687 e ss., sostiene che il criterio della vicinanza alla prova nasce dalle norme generali di carattere sostanziale e processuale, e segnatamente, dai doveri di correttezza, buona fede e diligenza nell'adempimento delle obbligazioni (artt. 1175, 1176, c. 2 e 1375 c.c.); dal principio del giusto processo (art. 111 Cost.); dal dovere di lealtà e probità (art. 88 c.p.c.).

è nella disponibilità di fornire quella prova, non per sua colpa¹⁶⁵.

Se, in linea di principio, l'applicazione del criterio di ripartizione dell'onere probatorio della «vicinanza della prova» scongiura fasi di stallo e garantisce la cooperazione tra le parti coinvolte nel processo, nel caso di specie il rischio è quello di legittimare rettifiche «alla leggera» da parte dell'Amministrazione. E segnatamente, rettifiche in cui l'Ufficio in modo semplicistico e sbrigativo neghi

¹⁶⁵ Se così non fosse, si imporrebbe alla parte, che non è nelle condizioni di fornire una certa prova, una *probatio diabolica*, che vanificherebbe la sua tutela giurisdizionale, rendendo impossibile o troppo difficile l'esercizio del diritto di difesa, in netto contrasto con il consolidato orientamento della Suprema Corte. Cfr. Cass., SS.UU., 10 gennaio 2006, n. 141; Cass., sez. IV, 25 luglio 2008, n. 20484; Cass., sez. III, 11 maggio 2009, 10744; Cass., sez. trib., 6 giugno 2012, n. 9099; Cass., sez. II, 9 agosto 2013, n. 19146; Cass., sez. trib., 12 febbraio 2014, n. 3142; Cass., sez. trib., 25 giugno 2014, n. 14394.

Si esaltano quindi il diritto di difesa delle parti, quello di attuazione del giusto processo, nonchè le ragioni di giustizia sostanziale che permettono di condannare situazioni di vantaggio accordate ad una delle parti coinvolte nel processo. Così, S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 690 e ss., ha messo in luce come la valorizzazione del criterio della vicinanza al mezzo di prova, con il conseguente superamento del significato letterale dell'art. 2697 c.c., rappresenti il riflesso della esaltazione dei principi di matrice europea di effettività della tutela e del giusto processo. Secondo l'Autore in quest'ottica si riconosce una valenza sovraordinata al principio di disponibilità della prova, tale da elevarlo a parametro di legittimità delle presunzioni legali e, più in generale, di tutti quegli interventi del legislatore interno che comportino una variazione del riparto ordinario dell'onere della prova.

l'attendibilità del corrispettivo pattuito dal contribuente, senza preoccuparsi di provare lo scostamento dal valore normale e quindi di giustificare la rettifica operata.

Spetterebbe poi al contribuente dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento operati.

Insomma, il rischio è che i Giudici si «accontentino» di un mero «principio di prova» fornito dall'Amministrazione (o ancor meglio, di un semplice sospetto insinuato dall'Ufficio), per poi attendere che il contribuente faccia il resto.

A ben vedere, la critica che può essere mossa a tutti gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità sopra ricordati è univoca: l'onere della prova nelle controversie da *transfer pricing* non ha ad oggetto un «fatto materiale» da provare, bensì una serie di valutazioni estimative che implicano una dialettica tra «argomentazioni» e «controargomentazioni»¹⁶⁶ che rifuggono dai rigidi schematismi fin qui rilevati.

Come ampiamente precisato da due sentenze della giurisprudenza di merito¹⁶⁷, il principio dell'*onus probandi* non va applicato meccanicamente: esso può essere sì ripartito in base al principio della «vicinanza» rispetto al fatto da provare, ma va tenuto conto del fatto che all'Amministrazione finanziaria spetta rendere noto e dimostrare il metodo impiegato per confrontare le operazioni compiute con quelle prese a campione, non essendole consentito dedurre una generica anomalia nelle

¹⁶⁶ Le espressioni sono mutate da R. LUPI, *Processo tributario e «transfer pricing» tra prova e argomentazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 309 e ss.; in senso conforme, D. STEVANATO, *Il «transfer pricing» tra evasione ed elusione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 303 e ss.

¹⁶⁷ Comm. trib. reg. Milano, 10 luglio 2013, n. 83 e n. 84.

transazioni intercorrenti tra imprese collegate, a pena di annullamento dell'atto impositivo.

Di contro, il contribuente deve essere collaborativo¹⁶⁸, non potendo contestare genericamente il difetto di motivazione dell'atto impositivo¹⁶⁹.

L'approccio per niente «manicheo» all'onere della prova¹⁷⁰ delle sentenze di merito citate è stato salutato con

¹⁶⁸ L'art. 26 del d.l. 78/2010, conv. in l. 122/2010, ha introdotto nell'art. 1 del d.lgs. 471/1997 il comma 2-ter, con il quale viene esclusa l'irrogazione delle sanzioni amministrative in caso di rettifica da *transfer pricing*, qualora le imprese predispongano la documentazione idonea a motivare la congruità dei prezzi operati e comunichino tempestivamente all'Amministrazione di essere in possesso di questi documenti. Successivamente all'introduzione di questa previsione, sono seguiti il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, nonché la Circolare esplicativa n. 58/E del 15 dicembre 2010. La documentazione che il contribuente può fornire è quella individuata dal Provvedimento del 29 settembre 2010: il Masterfile, che contiene le informazioni relative al gruppo, ed la Documentazione nazionale, che raccoglie le informazioni relative alla singola società del gruppo internazionale.

¹⁶⁹ La natura dialettica del giudizio di fatto in controversie relative al *transfer pricing* è confermata dall'OCSE, in *The OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, 1995, par. 5.2, dove si precisa che «*both the tax administration and the taxpayer should endeavour to make a good faith showing that their determinations of transfer pricing are consistent with the arm's length principle regardless of where the burden of proof lies... The burden of proof should never be used by either tax administrations or tax payers as a justification for making groundless or unverifiable assertions about transfer pricing*».

¹⁷⁰ Nella sentenza della Comm. trib. reg. Milano, 10 luglio 2013, n. 83, viene espressamente chiarito come «*il principio dell'onere probatorio non possa essere approcciato in modo manicheo*».

grande favore dalla dottrina che ha persino affermato come esse rappresentino «*la frontiera di una nuova stagione*» in tema di onere della prova nel *transfer pricing*¹⁷¹.

Il rapido *excursus* attraverso le sentenze emesse in materia di prezzi di trasferimento permette di comprendere che, anche nel caso dell'applicazione del principio di «vicinanza della prova», che sembra sopperire all'iniquità che si verificherebbe a seguito del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto che vi era tenuto (Amministrazione), il rischio è quello di incorrere nell'errore di gravare troppo ed ingiustificatamente sull'altra parte (contribuente), ritenendo sufficiente un minimo sospetto insinuato dalla parte su cui graverebbe normalmente detto onere.

È opportuno quindi ricorrere al criterio di vicinanza in modo consapevole e ragionato.

Solo così, infatti, si potrà ritenere correttamente applicato questo principio che permette di tollerare che la prova fornita da chi dispone di un numero elevato di informazioni sulle circostanze da provare sia valutata con un maggiore rigore e che, al contempo, si guardi con maggiore benevolenza alle argomentazioni di chi è più lontana dalle informazioni relative alle circostanze che è chiamata a dimostrare.

¹⁷¹ A. TOMASSINI, *Ripartito tra fisco e contribuente l'onere della prova nel «transfer pricing»*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 121 e ss. in senso conforme, F. ROCCATAGLIATA, *Ripartizione dell'onere della prova in materia di prezzi di trasferimento e principio di vicinanza: uno sguardo oltre confine*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, p. 350 e ss.

3. L'onere della prova nella giurisprudenza sulle condotte antieconomiche

Il tema dell'economicità interessa aspetti di peculiare delicatezza.

A questo proposito, va innanzitutto precisato che nell'ambito dell'antieconomicità rientrano molteplici tipologie di contestazioni, che possono essere ricondotte a due sottocategorie: quelle che hanno ad oggetto una particolare operazione e quelle che viceversa sindacano l'economicità dell'attività svolta nel suo complesso.

Con il concetto di antieconomicità si fa riferimento all'alterazione delle componenti positive e/o negative di reddito, che secondo l'Amministrazione finanziaria celerebbero un comportamento riconducibile all'evasione fiscale¹⁷².

¹⁷² Sul tema, senza pretesa di esaustività, A. PANIZZOLO, *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1033 e ss.; M. PISANI, *La valenza presuntiva dei comportamenti antieconomici dell'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 1060 e ss.; F.M. GIULIANI, *Sulla deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori (soci) di società di capitali*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, p. 21; G. MARONGIU, *Il sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3560; C. SCALINCI, *"Rilevanza fiscale" del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 504 e ss., nota sentenza Cass., sez. trib., 14 gennaio 2003, n. 398, con postilla di A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, *ivi*, p. 552 e ss.; D. STEVANATO, *L'antieconomicità dell'azione imprenditoriale nella*

In concreto l'Amministrazione procedente, anche in una situazione di apparente assenza di violazioni, ha il potere di valutare la congruità delle spese e dei ricavi dell'impresa. Qualora li ritenga rispettivamente sproporzionate o insolitamente compressi, può procedere alla rettifica di queste componenti di reddito, ricorrendo all'accertamento analitico – induttivo di cui all'art. 39, c. 1, lett. d), del d.p.r. 600/1973¹⁷³.

giurisprudenza della Cassazione, tra presunzioni di evasione ed interpretazioni in chiave antielusiva, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, p. 370; V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 193 e ss.; R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 258 e ss.; M. BEGHIN, *Atti di gestione 'anomali' o 'antieconomici' e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 413 e ss.; ID., *Agevolazioni tributarie, componenti reddituali fuori mercato ed evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 203; ID., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3626; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 24 e ss.; G. FALSITTA, *I recuperi di materia imponibile fondati sul così detto principio di "antieconomicità"*, in *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2014, p. 521; G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2014, p. 455; S. FIACCADORI, *L'abuso della presunta antieconomicità e le gravi incongruenze nell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Boll. trib.*, 2014, p. 464 e ss.

¹⁷³ In tutte le sentenze della giurisprudenza sia di legittimità sia di merito che si citeranno nel seguito, nel caso di contestazioni di comportamenti antieconomici, i Giudici ritengono legittimo il ricorso dell'Amministrazione all'accertamento analitico – induttivo. A mero titolo esemplificativo, tra le moltissime, Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802; Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23635; Cass., sez. trib., 23 gennaio 2008, n. 1409; Cass.,

Si tratta quindi di un concetto per molti versi simile a quello dell'inerenza, tanto da essere qualificato come «inerenza quantitativa».

Nel caso di contestazioni di operazioni antieconomiche ciò che viene messo in discussione è la funzionalità di un certo comportamento rispetto ai benefici che l'impresa trae dallo stesso.

Il punto di partenza è costituito dal principio in base al quale chi esercita un'attività d'impresa tende a ridurre i costi, massimizzando i ricavi¹⁷⁴.

Pertanto, qualora si riscontrino comportamenti contrari a questo principio, il fisco ritiene verosimile che dietro di essi si celino scopi extraimprenditoriali, idonei a sottrarre materia imponibile al fisco.

A fronte di questo campanello d'allarme, l'Amministrazione, sostituendosi ad una valutazione che dovrebbe essere appannaggio esclusivo dell'imprenditore¹⁷⁵, disconosce componenti di reddito

sez. trib., 11 aprile 2008, n. 9497; Cass., sez. trib., 25 maggio 2011, n. 11467; Cass., sez. trib., 30 maggio 2014, n. 12167; Cass., sez. trib., 24 settembre 2014, n. 20076; Cass., sez. trib., 24 settembre 2014, n. 20096; Cass., sez. trib., 3 ottobre 2014, n. 20903; Cass., sez. trib., ord. 24 ottobre 2014, n. 22638.

¹⁷⁴ Cass., sez. trib., 25 maggio 2002, n. 7680, ove i Giudici affermano che «*appartiene al notorio, in economia, il fatto che normalmente coloro che svolgono attività commerciali tendono a realizzare il massimo utile con il minimo costo*». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001, n. 1821; Cass., sez. trib., 4 giugno 2014, n. 12502; Cass., sez. VI-5, ord. 8 maggio 2014, n. 10041; Cass., sez. trib., 27 settembre 2013, n. 22132 e n. 22130.

¹⁷⁵ Su questo punto, si veda la recentissima sentenza Cass., sez. trib., 20 maggio 2015, n. 10319, ove la Suprema Corte sostiene lucidamente che «*se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime,*

positive (troppo basse) o negative (eccessivamente gonfiate), anche in presenza di una contabilità formalmente corretta.

L'intuizione sulla quale si basa il concetto di antieconomicità non è in sé scorretta, o meglio, non nasce come criticabile: a ragione il fisco può dubitare della veridicità della versione dei fatti data dall'imprenditore per scarsa verosimiglianza.

L'aspetto patologico del ricorso a questo concetto sta nel fatto che, a seguito di una sentenza «apripista»¹⁷⁶, esso è diventato grimaldello per contestare il numero più disparato delle questioni¹⁷⁷.

anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa' (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2013), un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla 'verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività'. E tanto perchè il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore».

¹⁷⁶ Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001, n. 1821, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1031, con commento di A. PANIZZOLO, *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*; M. PISANI, *La valenza presuntiva dei comportamenti antieconomici dell'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 1060. Si trattava di un caso di un'evidente alterazione delle bolle di accompagnamento di scarpe che aveva destato il sospetto del fisco (veniva alterata la quantità trasportata modificando l'ultima cifra in una lettera, facendo sì che il trasporto sembrasse effettuato per quantità irrisorie).

¹⁷⁷ Celebre in questo senso è l'espressione usata da R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza*

La Corte di Cassazione ha chiarito che, se è vero che il contribuente è libero di organizzare e svolgere la propria attività in maniera antieconomica, deve dare conto alla collettività dei motivi di questa scelta nel caso in cui ne derivi un'attenuazione dell'obbligo di contribuire alla spesa pubblica¹⁷⁸.

sull'antieconomicità, in *Corr. trib.*, 2009, p. 259, che fa riferimento ad un filone giurisprudenziale che è diventato «valanga», proprio a voler sottolineare come i frequentissimi riferimenti all'antieconomicità siano il più delle volte estemporanei e non pertinenti. L'antieconomicità nel tempo è stata invocata in un numero molto ampio di casi, persino per negare la deducibilità dei compensi agli amministratori di società: Cass., sez. trib., ord. 13 agosto 2010, n. 18702, con commenti critici di G. FRANSONI, *L'indeducibilità dei compensi degli amministratori, le sentenze... 'cieche' e l'autoreferenzialità della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1123 e ss.; F. TUNDO, *I compensi agli amministratori tra indeducibilità 'tout court' e giudizio di inerenza quantitativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 1044 e ss.; M. PROCOPIO, *La (in)deducibilità dei compensi dovuti agli amministratori: la sconcertante tesi della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, p. 1065. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., ord. 14 novembre 2013, n. 25572, con commento critico di M. BEGHIN, *L'indeducibilità dei compensi degli amministratori, 'iura novit curia' e il dilemma dei gatti siamesi*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 3770 e ss.

¹⁷⁸ Così Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23635, nella quale i Giudici sostengono che «i comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso e dell'id quod plerumque accidit uniti alla mancanza di una giustificazione razionale... assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi». In senso critico rispetto a questa sentenza, si veda M. BEGHIN, *Agevolazioni tributarie, componenti reddituali fuori mercato ed evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 203, secondo il quale l'operazione realizzata dal libero professionista (nel caso di specie, un notaio) «costituisce nulla più che un'accurata (ma innocua) modifica della propria struttura organizzativa, orientata alla lecita riduzione del carico

L'Amministrazione finanziaria è chiamata quindi a valutare le componenti attive e passive di reddito tenendo conto del criterio del valore normale di mercato¹⁷⁹, che avrebbe - a detta dei giudici - carattere generale. Qualora si riscontrino costi eccedenti il valore di mercato nonché componenti positive inferiori, essi non potranno essere valutati come legittimamente appostati¹⁸⁰.

Tanto che, nel caso in cui a fronte di una contestazione di antieconomicità, il giudice di merito ritenga di dover annullare l'accertamento, questi sarà tenuto a specificare i motivi per cui ritiene che il comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni tributarie¹⁸¹.

fiscale e, conseguentemente, alla massimizzazione delle risorse monetarie disponibili».

¹⁷⁹ Di cui all'art. 9 del d.p.r. 917/1986.

¹⁸⁰ Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802, con commento di M. ROSSI, *Difetto di sostanza economica e scopo di lucro ed inopponibilità al fisco degli effetti di un'operazione negoziale posta in essere a soli fini di elusione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, p. 1395 e ss.; Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23635. In senso critico rispetto all'impiego del valore di mercato come criterio valutativo di congruità, M. BEGHIN, *Agevolazioni tributarie, componenti reddituali fuori mercato ed evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 207, il quale chiarisce che il valore normale non è strumento di controllo generale, bensì elemento al quale ricorrere nel caso di componenti positive o negative di reddito «in natura», come la stessa *littera legis* conferma. Nello stesso senso, circolare dell'Istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, n. 9/IR, par. 2.2.

¹⁸¹ Cass., sez. trib., 8 luglio 2005, n. 14428; Cass., sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 951; Cass., sez. trib., 26 novembre 2007, n. 24532; Cass., sez. trib., 5 ottobre 2007, n. 20857; Cass., sez. trib., 18 maggio 2007, n. 11559; Cass., sez. trib., 29 luglio 2011, n. 16642; Cass., sez. trib., 18 febbraio 2015, n. 3198.

È proprio contro questo indiscriminato ricorso al criterio di antieconomicità che ha trovato giustificazione e sostegno nella giurisprudenza di legittimità, che la dottrina è insorta¹⁸².

Invero, il continuo ricorso al concetto di antieconomicità, pur in assenza di un qualsiasi fondamento normativo, ha portato a ritenere che si tratti di un mero strumento nelle

¹⁸² G. FALSITTA, *I recuperi di materia imponibile fondati sul così detto principio di “antieconomicità”*, in *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2014, p. 521, afferma che «E’ destituita di qualunque fondamento logico e di base giuridica la teoria che si possono rettificare... componenti positivi e negativi, invocando il così detto principio di ‘antieconomicità’. La formula dell’antieconomicità non serve a provare l’esistenza della evasione. Usata come criterio autosufficiente ed automatico è solo un escamotage per creare gettito nei controlli fiscali, ossia una materia imponibile che non c’è. Impiegata con accortezza ed equilibrio può costituire un indizio segnaletico nei singoli casi, per andare alla ricerca della prova della evasione consistente nella non inerenza di taluni costi o nell’occultamento di parte dei ricavi, corrispettivi, ecc.». G. ZIZZO, *L’imposta sul reddito delle società*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2014, p. 455, chiarisce come «una generale ‘normalizzazione’ dei componenti negativi sotto il profilo quantitativo non potrebbe andare disgiunta da una parimenti generale ‘normalizzazione’ sotto quello qualitativo, finendo per ammettere la possibilità che l’Amministrazione entri nel ‘merito’ delle scelte imprenditoriali. Una soluzione, quest’ultima non solo di dubbia opportunità... ma altresì fortemente connotata sul piano dei valori, addossando alla normativa tributaria una funzione di ‘selezione’ delle imprese basata sulla capacità e sull’avvedutezza di chi le gestisce».

mani del fisco, utile a semplificare l'attività di accertamento e motivazione delle verifiche¹⁸³.

Questa affermazione diventa più vera se si considera la modalità con cui viene ripartito l'*onus probandi* nel caso di contestazione di operazioni antieconomiche.

La dottrina nel tempo ha ribadito che anche in questi casi andrebbe applicata la regola ordinaria secondo la quale spetterebbe al fisco dimostrare che la contestazione sia fondata su ragioni quanto meno plausibili e condivisibili¹⁸⁴.

Contrariamente, l'Agenzia delle Entrate con una nota interna del 2008¹⁸⁵ ha espressamente sostenuto che, nella contestazione di comportamenti antieconomici, sussista un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente.

¹⁸³ M. BEGHIN, *Agevolazioni tributarie, componenti reddituali fuori mercato ed evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 208, parla di «'pompa' per l'indiscriminato gonfiaggio delle basi imponibili».

¹⁸⁴ R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 261, chiarisce che, seppure non si possa parlare di inversione della prova in senso tecnico, in ogni caso viene richiesto al contribuente un «onere di argomentazione da assolvere adducendo spiegazioni credibili delle apparenti discrepanze»; M. BEGHIN, *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3630, ove l'Autore critica l'eccessiva semplificazione dei passaggi dimostrativi che gravano sull'Amministrazione finanziaria, che non dovrebbe esimersi dal porre in essere una valutazione estimativa rispetto al valore normale, per quanto essa possa risultare complessa.

¹⁸⁵ Nota interna della Direzione centrale accertamento, 8 aprile 2008, n. 55440.

La Corte di Cassazione ha condiviso quest'ultimo orientamento, dimostrandosi propensa all'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente¹⁸⁶.

Dalla lettura delle sentenze dei Giudici di legittimità sembra che venga assunto un atteggiamento di eccessiva disponibilità o apertura nei confronti delle contestazioni avanzate dall'Amministrazione finanziaria basate sull'antieconomicità delle operazioni.

In alcune pronunce infatti, pare che i Giudici si accontentino di un mero sospetto di antieconomicità paventato dall'Ufficio, obbligando di converso il contribuente a provare che di operazioni antieconomiche non si tratta¹⁸⁷.

¹⁸⁶ Cass., sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11645; Cass., sez. trib., 3 maggio 2002, n. 6337; Cass., sez. trib., 25 maggio 2011, n. 11467; Cass., sez. trib., 6 dicembre 2011, n. 26167; Cass., sez. trib., 12 settembre 2012, n. 15250; Cass., sez. trib., ord. 9 novembre 2012, n. 19550; Cass., sez. trib., 13 dicembre 2013, n. 27912; Cass., sez. trib., 30 maggio 2014, n. 12167; Cass., sez. trib., 24 settembre 2014, n. 20076; Cass., sez. trib., 24 settembre 2014, n. 20096; Cass., sez. trib., 3 ottobre 2014, n. 20903; Cass., sez. trib., ord. 24 ottobre 2014, n. 22638; Cass., sez. trib., 17 dicembre 2014, n. 26499.

In particolare, nella sentenza Cass., sez. trib., 24 settembre 2014, n. 20096, i Giudici di legittimità chiariscono che, sebbene sia *«consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici – purchè gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi... l'inattendibilità intrinseca della contabilità aziendale»* tale da *«far apparire abnormi e irragionevoli i risultati economici ivi esposti»* deve essere riscontrata dall'Ufficio. Con la conseguenza che *«l'accertamento induttivo-analitico effettuato dall'Amministrazione, in totale carenza di tali elementi, non può che essere considerato illegittimo»*.

¹⁸⁷ Cass., sez. trib., 4 febbraio 2015, n. 1951 *«l'atto di rettifica... è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se*

Ciò che preme sottolineare è che, sebbene, l'antieconomicità di una operazione possa essere sintomatica della sua estraneità all'esercizio d'impresa, essa non è di per sé sola elemento di prova sufficiente. Se è vero che l'Amministrazione può ricorrere al metodo di accertamento analitico – induttivo, va tenuto conto che non può bastare un semplice «indizio» per provare un comportamento illegittimo, ma è necessario che sussistano elementi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che conducano a quella conclusione¹⁸⁸.

non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse»; Cass., sez. trib., 8 ottobre 2014, n. 21185, ove i Giudici, sostengono che è fondato l'accertamento induttivo «anche in difetto del concorso di altri convergenti elementi di giudizio, allorchè dalla disamina complessiva della situazione reddituale del contribuente traspaiano elementi che lasciano intendere 'l'antieconomicità' del comportamento tenuto».

¹⁸⁸ Circolare Assonime, 9 aprile 2009, n. 16. In dottrina, V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 198; R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 261, il quale ha lucidamente affermato che «l'antieconomicità ha bisogno di essere associata a una ulteriore contestazione, e se usata da sola può essere una scorciatoia per avallare rilievi fiscali grossolani...». Nella giurisprudenza di legittimità, Comm. trib. reg. Milano, 10 gennaio 2013, n. 1, «A parte la considerazione della illegittimità di un accertamento basato sul semplice sospetto non suffragato da alcun altro elemento concreto, si deve rilevare come proprio l'illogicità di comportamento denunciata dall'ufficio va contestata in astratto ed in fatto... ritenere che un imprenditore dimostri saggezza se, a fronte di elementi contingenti concreti di crisi da un lato e dall'altro di pur lievi indici di aumento dell'attività produttiva, provveda subito al primo o secondo anno di

In altre parole, non si può ritenere che a fronte di una mera contestazione di antieconomicità avanzata dall'Ufficio, si determini un'inversione dell'onere probatorio sul contribuente.

risultato economico negativo a dismettere l'attività svolta - con tutte le conseguenze anche sociali del caso - è contrario alla logica e alla esperienza concreta del mondo del lavoro. È invece coerente il comportamento dell'imprenditore che, in presenza di segnali anche lievi positivi, insista fino ai limiti dell'irragionevolezza - che non appaiono essere stati superati nel caso concreto – nell'attività svolta, confidando nella cessazione degli elementi di crisi negativi e nella ripresa anche economica. Da ciò discende che il solo dato negativo dell'andamento economico non è idoneo a sorreggere il provvedimento di accertamento». Nello stesso senso, Comm. trib. reg. Milano, 29 giugno 2012, n. 96.

Nella giurisprudenza di legittimità, Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10278, ove si specifica che se la difformità rispetto alle percentuali di ricarico non raggiunge «livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità... siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, ad integrare una prova per presunzioni, come sostiene l'Amministrazione ricorrente, ma costituiscono presunzioni semplici che devono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 c.c., ed essere desunte da dati di comune esperienza ed esplicitate attraverso un adeguato ragionamento, tenuto anche conto delle reali circostanze di fatto; nè le dichiarazioni del contribuente (maggior consumo di carburante per veicoli di vecchia costruzione e computo anche del consumo per i viaggi a vuoto) possono essere a priori del tutto disattese, salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi o di risultati palesemente antieconomici o in contrasto con il senso comune».

Posto che quello della «antieconomicità» è un concetto che implica un giudizio di valore¹⁸⁹, questo giudizio richiede un metro di paragone: un comportamento in tanto è antieconomico, in quanto si discosta dagli ordinari canoni di mercato, eccedendo il valore delle prestazioni oppure risultando al di sotto dei proventi ricevuti.

Naturalmente questo giudizio di valore deve essere quanto meno plausibile¹⁹⁰ ed inserito in un quadro ben più ampio.

¹⁸⁹ In un recente sentenza, Cass., sez. trib., 18 febbraio 2015, n. 3198, viene precisato che «*nell'escludere la deducibilità del costo in quanto, sebbene inerente, esso è economicamente irragionevole l'ufficio esprime un giudizio di valore che fa leva sull'apprezzamento di indici presuntivi di un'occulta capacità contributiva, potendo dimostrarsi in base ad essi che il reddito complessivo dichiarato è inferiore a quello effettivo o che non sussistono o non spettano, in tutto o in parte le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate in dichiarazioni*».

¹⁹⁰ Sono rari i casi in cui l'Amministrazione procedente non si preoccupa di individuare il parametro in ragione del quale un'operazione o una certa attività debbano essere considerate non rispondenti ai canoni dell'antieconomicità. A questo proposito, si ricorda la sentenza Cass., sez. trib., 27 febbraio 2013, n. 4901, con la quale i Giudici di legittimità hanno confermato la ricostruzione dell'Ufficio che aveva considerato antieconomica, a causa dell'assenza di «*una qualche effettiva utilità all'attività della società contribuente*», l'operazione di ripianamento delle perdite di una società partecipata (per un importo superiore al valore della partecipazione), immediatamente seguita dalla cessione al valore nominale della partecipazione stessa ad altra società del gruppo.

In questo caso, quindi, pur non avendo l'Ufficio indicato uno specifico parametro di riferimento, i Giudici hanno considerato l'operazione «*assolutamente antieconomica... e già in astratto oggettivamente priva di qualsiasi potenziale idoneità ad incidere positivamente sulla sua capacità di produrre utili*». La sentenza è in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 877 e ss., con nota di D. GIUGLIANO, *Ripianamento delle perdite e cessione di*

I Giudici dovrebbero essere rigorosi nel richiedere all'Amministrazione di effettuare una valutazione complessiva delle operazioni considerate calate nel contesto dell'attività svolta¹⁹¹: l'antieconomicità non può essere solo un comportamento contrario ai canoni dell'economia in quanto non finalizzato al massimo profitto.

È innegabile, infatti, che molto spesso non sono estranee alla logica imprenditoriale scelte che, pur avendo a prima vista carattere antieconomico, calate nel contesto, rivelano strategie specifiche¹⁹².

partecipazioni intragruppo in rapporto ad «abuso del diritto» e «principio di inerenza».

¹⁹¹ S. FIACCADORI, *L'abuso della presunta antieconomicità e le gravi incongruenze nell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Boll. trib.*, 2014, p. 464; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 247; M. BEGHIN, *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3629; R. LUPI, *Crediti verso clienti, interessi attivi ed economicità della gestione aziendale*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 468 e 469; V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 194.

¹⁹² Come precisato nella sentenza Cass., sez. trib., 19 novembre 2014, n. 24598 «Non può, invero... dubitarsi che l'irragionevolezza o l'antieconomicità della gestione di un'azienda debba essere verificata in concreto, alla luce di quelle che, in base ai dati in possesso dell'Amministrazione, sono le prospettive di operatività e sviluppo del contribuente, e non possa invece desumersi automaticamente per la sussistenza di utili di impresa, ben potendo (peraltro) essere gli stessi esigui, e, come tali, non giustificare l'esercizio dell'attività commerciale». Cass., sez. trib., ord. 2 maggio 2013, n. 10256 «l'imprenditore, in base a considerazioni di strategia generale, può legittimamente compiere operazioni di per se stesse antieconomiche in vista ed in funzione di benefici economici su altri fronti», in quanto nel caso di specie, a fronte di una rinuncia di alcuni crediti, si garantiva il mantenimento

Posto che non sussiste alcun automatismo tra la (supposta) antieconomicità e la rettifica in aumento del reddito¹⁹³, i Giudici non possono accontentarsi di un principio di prova fornito dall'Amministrazione¹⁹⁴, dando spazio a

dei buoni rapporti con i debitori. Ancora, Cass., sez. trib., 27 settembre 2013, n. 22181, ove i Giudici affermano che si possono compiere «*legittimamente...operazioni antieconomiche in base a considerazioni di strategia generale ed in vista di benefici economici su altri fronti... tuttavia, è pur sempre necessario che siffatte strategie aziendali ed i relativi benefici vengano, quanto meno, allegati dal contribuente*». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802.

Risulta pertanto fondamentale il ruolo del contribuente che deve in ogni caso addurre delle spiegazioni credibili di certe scelte che sembrano non corrispondenti ai canoni di economicità, correndo il rischio in caso contrario di rafforzare la ricostruzione dell'Ufficio. In questo senso, Cass., sez. trib., ord. 10 febbraio 2012, n. 1972. In dottrina, R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 261, ove l'Autore ritiene che, le operazioni antieconomiche, sebbene non invertano in senso tecnico la prova a carico del contribuente, quanto meno gli richiedono un onere di argomentazione.

¹⁹³ M. BEGHIN, *Interessi di mora non addebitati tra società appartenenti al medesimo gruppo: la Corte scivola sul concetto di antieconomicità e sulla presunzione di incasso degli interessi corrispettivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 476.

¹⁹⁴ Cass., sez. trib., 3 luglio 2013, n. 16695, «*in tema di valutazione della prova presuntiva... non bastano semplici indizi*», infatti nel caso di specie, la vendita sottocosto di certi beni viene giustificata in considerazione della circostanza che l'impresa fosse in fallimento. *Contra*, Cass., sez. trib., 14 giugno 2013, n. 14941, ove viene affermato che «*una volta specificati gli indici di non attendibilità dei dati... e denunciata la loro astratta idoneità a rappresentare una diversa capacità contributiva, null'altro il fisco è tenuto a provare...mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni contestate*».

ragionamenti da *virī boni*¹⁹⁵ influenzati da concezioni personali sull'evasione e da pregiudizi nei confronti dei contribuenti.

Senza dubbio il sospetto di antieconomicità può giustificare il ricorso all'accertamento induttivo.

Quello che qui si discute è l'eccessiva «indulgenza» dei Giudici nei confronti di un'Amministrazione che, pur non supportando le conclusioni raggiunte con diversi ed ulteriori elementi di prova, si vede liberata dall'onere di provare il fondamento della propria pretesa.

A nostro avviso, pertanto, la contestazione dell'antieconomicità deve essere approdo di un percorso logico compiutamente evidenziato e documentato dall'Amministrazione. Percorso che deve prendere le mosse dall'esame di dati relativi ad un sufficiente intervallo temporale di riferimento, per poi acquisire prove idonee a dimostrare come uno specifico comportamento, una specifica operazione, ovvero l'attività nel suo complesso, siano assolutamente inspiegabili sotto il profilo dell'economicità e della ragionevolezza¹⁹⁶.

¹⁹⁵ L'espressione è mutuata da R. LUPI, *Crediti verso clienti, interessi attivi ed economicità della gestione aziendale*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 469. L'Autore a p. 470 afferma lucidamente che «*Siccome c'è tanta evasione, e mancano gli strumenti adeguati a dimostrarla... nasce una ritrosia a vanificare i rilievi, come se si temesse inconsciamente di farla passare del tutto liscia a imprese che qualche peccatuccio probabilmente sulla coscienza ce l'hanno*», con la conseguenza che «*i riferimenti all'antieconomicità, privi di un qualsiasi contesto di riferimento, appaiono solo un posticcio stereotipo per giudici che non se la sentivano di annullare il rilievo*», p. 469.

¹⁹⁶ Comm. trib. prov. Benevento, 9 dicembre 2013, n. 326, che prosegue un discorso solo accennato in Cass., sez. trib., ord. 31 gennaio 2013, n. 2331. In dottrina, M. BEGHIN, *Interessi di mora non addebitati tra società appartenenti al medesimo gruppo: la*

4. L'onere della prova nella giurisprudenza sulla fatturazione per operazioni inesistenti

Altro ambito in cui si registrano numerose deviazioni dallo schema classico della ripartizione dell'onere della prova tra le parti è rappresentato dalle contestazioni di fatture per operazioni inesistenti¹⁹⁷.

Corte scivola sul concetto di antieconomicità e sulla presunzione di incasso degli interessi corrispettivi, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 478.

¹⁹⁷ Le operazioni inesistenti sono definite nell'art. 1, c. 1, del d.lgs. 74/2000, quali «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi». Vi rientrano quindi sia le operazioni oggettivamente inesistenti, ossia quelle operazioni che non sono mai state poste in essere, nonostante l'avvenuta fatturazione e l'effettuazione dei flussi finanziari; sia le operazioni soggettivamente inesistenti, che si caratterizzano per l'effettiva realizzazione di un'operazione nella quale sono coinvolti soggetti diversi rispetto a chi ha emesso la fattura e chi ha svolto effettivamente la prestazione nei confronti del cessionario. Vi rientrano parimenti le cd. «frodi carosello», ossia quegli schemi circolari nei quali le cessioni sono effettive, sia dal punto di vista oggettivo sia dal punto di vista soggettivo, e si caratterizzano per il fatto che una delle società coinvolte non versa l'iva allo Stato.

Per definire i confini delle tre categorie di operazioni menzionate, si veda per tutti, G. ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 962 e ss.

In giurisprudenza numerosi sono stati i cambiamenti di rotta¹⁹⁸, con particolare riferimento al diritto di detrazione iva del contribuente-cessionario della fattura relativa ad operazione inesistente.

I primi dubbi sono sorti nell'individuare gli elementi tipici delle ipotesi di operazioni inesistenti dal punto di vista oggettivo o soggettivo. Dubbi che si sono poi riversati sull'individuazione delle regole di ripartizione dell'onere della prova tra le parti nel processo.

I giudici di legittimità affermavano che, a fronte della contestazione dell'indebita detrazione dell'iva relativa ad operazioni inesistenti avanzata dall'Amministrazione finanziaria, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni dovesse essere fornita dal contribuente con

¹⁹⁸ Ritiene meramente apparenti i *revirement* giurisprudenziali, C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Milano, 2012, p. 262 e ss., secondo la quale le sentenze che si occupano della questione in esame non riguardano l'onere della prova in senso oggettivo, ma la dialettica delle prove, mettendo in luce, caso per caso, dove la prova fornita da una parte o dall'altra sia stata carente. Così in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953, con nota di A. MARCHESELLI, *Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*, in *Giur. it.*, 2008, p. 772 e ss. Nella sentenza da ultimo citata si legge che «*la lettura delle sole massime delle sentenze edite (ed ancor più dei commenti cui esse hanno dato luogo) può suggerire l'impressione di un contrasto all'interno della sezione. Sembrando che alcuni provvedimenti pongano il relativo onere a carico della Amministrazione, altre a carico del contribuente. Il dissenso appare molto meno radicale...*». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 31 marzo 2008, n. 8247; Cass., sez. trib., 26 settembre 2008, n. 24201; Cass., sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15395, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2364, con nota di P. CENTORE, *Fatture false: prova e controprova nella dialettica del processo*.

l'esibizione dei documenti contabili legittimanti la detrazione dell'iva versata a monte¹⁹⁹.

Nell'applicazione pratica di questo criterio, si sono registrati degli atteggiamenti più o meno garantisti nei confronti del contribuente. Segnatamente, in alcuni casi, si è ritenuto che solo a fronte di validi elementi forniti dall'Ufficio, si sarebbe potuto realmente dubitare della veridicità delle fatture²⁰⁰; in altri casi, che anche una mera contestazione dell'Ufficio avrebbe messo in dubbio la regolarità formale della documentazione contabile²⁰¹.

In ogni caso, si è ritenuto non plausibile onerare sempre e comunque il contribuente della prova che le operazioni compiute siano vere²⁰². Pertanto, la Corte di Cassazione ha cercato di fissare dei criteri cardine²⁰³:

¹⁹⁹ Cass., sez. trib., 4 dicembre 2006, n. 25672, in *Corr. trib.*, 2007, p. 318 e ss., con nota di P. CENTORE, *Equilibrio tra forma e sostanza nel sistema dell'iva*; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15278; Cass., sez. trib., 5 novembre 2001, n. 13662; Cass., sez. trib., 27 gennaio 2001, n. 1181; Cass., sez. trib., 10 gennaio 2001, n. 269.

²⁰⁰ Cass., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1378 e ss., con nota di F. CERIONI, *Sull'onere di provare la veridicità o falsità delle fatture commerciali*; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953, in *Giur. it.*, 2008, p. 771 e ss. con nota di A. MARCHESELLI, *Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*; Cass., sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15395; Cass., sez. trib., 16 dicembre 2008, n. 29396; Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6943; Cass., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9870.

²⁰¹ Cass., sez. trib., 23 marzo 2007, n. 7144.

²⁰² Così, Cass., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1380 e ss., con nota di F. CERIONI, *Sull'onere di provare la veridicità o falsità delle fatture commerciali*.

²⁰³ A. MARCHESELLI, *L'onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'Ufficio*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3539-3540,

- in prima analisi, la fattura è documento contabile idoneo a consentire la detrazione iva;
- l'Amministrazione finanziaria, qualora voglia disconoscere la detrazione, è tenuta a dimostrare che sussistono fondati elementi che fanno dubitare della reale esistenza delle operazioni, non potendosi limitare ad una apodittica non accettazione della documentazione fornita dal contribuente²⁰⁴;

parla di «*buon senso di tale orientamento*», in quanto «*...sarebbe sproporzionato imporre preventivamente ed indefettibilmente al contribuente la prova di tutti gli aspetti materiali di esecuzione dei contratti cui la detrazione si riferisce*». Peraltro, «*...sarebbe sproporzionato che una mera contestazione, generica e astratta, dell'Ufficio costringesse il contribuente a provare l'effettività delle operazioni*». Senza dubbio, «*...a fronte di elementi offerti dall'Ufficio, è evidente che il contribuente può contraddire, mettendo in campo prove volte a demolire le contrarie affermazioni*».

²⁰⁴ La giurisprudenza di legittimità è costante nel ritenere che «*nella ipotesi di costi documentati da fatture che l'Amministrazione finanziaria ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggior imponibile, provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura, in realtà non è mai stata posta in essere*». Così, Cass., sez. trib., ord. 6 ottobre 2009, n. 21317, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3542 e ss., con nota di A. MARCHESELLI, *L'onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'Ufficio*. Nello stesso senso: Cass., sez. I civ., 5 febbraio 1997, n. 1092; Cass., sez. trib., 23 settembre 2005, n. 18710; Cass., sez. trib., 12 dicembre 2005, n. 27341; Cass., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953; Cass., sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15395; Cass., sez. trib., 18 gennaio 2008, n. 1023; Cass., sez. trib., 28 luglio 2009, n. 17572; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779; Cass., sez. trib. 26 febbraio 2009, n. 4612; Cass., sez. trib., 13 marzo 2009, n.

6124; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28057; Cass., sez. trib., 8 marzo 2010, n. 5586; Cass., sez. trib., 21 aprile 2010, n. 9477; Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12246; Cass., sez. trib., 17 novembre 2010, n. 23179; Cass., sez. trib., 19 novembre 2010, n. 23397; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2010, n. 24587; Cass., sez. trib., 10 dicembre 2010, n. 24980; Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1385; Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6943; Cass., sez. trib., 11 aprile 2011, n. 8210; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10414; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10417; Cass., sez. trib., 20 maggio 2011, n. 11231; Cass., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19332; Cass., sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23626; Cass., sez. trib., 2 marzo 2012, n. 3267; Cass., sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5406; Cass., sez. trib., 6 giugno 2012, n. 9108; Cass., sez. trib., 12 settembre 2012, n.15205; Cass., sez. trib., 26 ottobre 2012, n. 18446; Cass., sez. trib., 30 novembre 2012, n. 21357; Cass., sez. trib., 30 novembre 2012, n. 21423; Cass., sez. trib., 11 dicembre 2012, n. 22587; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2012, n. 23038; Cass., sez. trib., 17 gennaio 2013, n. 1111; Cass., sez. trib., 15 febbraio 2013, n. 3803; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2013, n. 4536; Cass., sez. trib., 13 marzo 2013, n. 6229; Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6895; Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, n. 7696; Cass., sez. trib., 3 aprile 2013, n. 8030; Cass., sez. trib., 17 luglio 2013, n. 17428; Cass., sez. trib., 6 settembre 2013, n. 20524; Cass., sez. trib., ord. 5 settembre 2013, n. 20435; Cass., sez. trib., 24 luglio 2013, n. 17959; Cass., sez. trib., 27 luglio 2013, n. 17977; Cass., sez. trib., 4 settembre 2013, n. 20290; Cass., sez. trib., 30 ottobre 2013, n. 24426; Cass., sez. trib., 13 novembre 2013, n. 25467; Cass., sez. trib., 13 novembre 2013, n. 25469; Cass., sez. trib., 12 dicembre 2013, n. 27840; Cass., sez. trib., 27 gennaio 2014, n. 1565; Cass., sez. trib., 26 febbraio 2014, n. 4610; Cass., sez. trib., 14 marzo 2014, n. 5979; Cass., sez. trib., ord. 28 aprile 2014, n. 9320; Cass., sez. trib., 18 aprile 2014, n. 9000; Cass., sez. trib., 14 maggio 2014, n. 10480; Cass., sez. trib., 21 maggio 2014, n. 11138; Cass., sez. trib., 18 giugno 2014, n. 13799; Cass., sez. trib., 27 giugno 2014, n. 14704; Cass., sez. trib., 16 luglio 2014, n. 16226; Cass., sez. trib., 24 luglio 2014, n. 16871; Cass., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17660; Cass., sez. trib., 19 settembre 2014, n. 19761;

- il contribuente è chiamato a questo punto a fornire la prova contraria per dimostrare l'attendibilità della documentazione prodotta²⁰⁵.

In aggiunta a questi criteri, per le sole operazioni soggettivamente inesistenti, si aggiunge un ulteriore elemento²⁰⁶.

Invero, la dimostrazione della irregolarità dell'operazione non è idonea a determinare di per sé sola la negazione del diritto di detrazione: è necessario infatti che sussistano anche

Cass., sez. trib., 8 ottobre 2014, n. 21166; Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 25775; Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 25778; Cass., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25987; Cass., sez. trib., 18 dicembre 2014, n. 26854; Cass., sez. trib., 18 dicembre 2014, n. 26863; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27510; Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 428; Cass., sez. trib., 18 marzo 2015, n. 5395.

²⁰⁵ Solo se l'Amministrazione finanziaria allega, a giustificazione dell'inesistenza delle operazioni, «*validi elementi di prova*» (Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377; Cass., sez. trib., 1 settembre 2009, n. 19078; Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 428), ossia elementi che abbiano «*i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza*» (Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779), allora l'onere della prova si sposta sul contribuente (Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377; nello stesso senso Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953). In Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6916, viene precisato che l'onere si sposta sul contribuente in ragione del principio di vicinanza al fatto oggetto di prova.

²⁰⁶ F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1213, nota come «*il diritto di detrazione non è più ricollegato esclusivamente al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode, a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente*». Nello stesso senso, E. MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1214; F. AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 3 e ss.

oggettivi elementi presuntivi che inducano ad escludere la buona fede del committente/cessionario e, cioè, che costui non abbia avuto (e non abbia potuto avere, avendo in proposito adottato tutte le ragionevoli precauzioni²⁰⁷) la consapevolezza di partecipare ad un illecito fiscale posto in essere dall'emittente delle fatture contestate o da altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni.

La necessità di provare la consapevolezza del contribuente-cessionario è stata un traguardo relativamente recente nella giurisprudenza nazionale indotto da quella comunitaria.

La Corte di Cassazione, infatti, riteneva indebita la detrazione dell'iva per il solo fatto che essa non fosse versata dai soggetti coinvolti nella frode, ritenendo assolutamente irrilevante la buona fede del contribuente. Quest'ultimo, non potendo opporre la propria buona fede, si trovava a dover fornire una prova inevitabilmente diabolica²⁰⁸.

La rilevanza dello stato soggettivo è stata riconosciuta dalla Corte di giustizia secondo la quale il diritto alla detrazione dell'iva pagata sugli acquisti può essere limitato solo e soltanto nel caso di accertamento dello stato psicologico del soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'operazione in frode all'iva²⁰⁹. Tuttavia, non veniva chiarito quale fosse il

²⁰⁷ Sulle verifiche alle quali è tenuto il contribuente, si veda per tutti le precisazioni fatte da F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 175 e ss.

²⁰⁸ Per una ricostruzione dettagliata, si veda A. GIOVANARDI, *Le frodi iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 179 e ss.

²⁰⁹ CGCE, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*; CGCE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-

livello di consapevolezza richiesto al contribuente, lasciando pertanto al giudice nazionale una discrezionalità eccessiva nella limitazione del diritto alla detrazione nel caso concreto, che risultava non in linea con i criteri cardine dell'imposta di matrice europea. Infatti, secondo l'insegnamento consolidato della Corte di giustizia europea, il diritto di detrazione è diritto fondamentale che, in linea di massima, non può essere soggetto a limitazione, in conformità con il principio di neutralità dell'imposizione fiscale²¹⁰.

Nella giurisprudenza di legittimità²¹¹, dopo un timido approccio all'orientamento della Corte europea²¹², il

440/04, *Kittel e Recolta Recycling*. Come precisato da A. IORIO - S. SERENI, *Fatture per operazioni inesistenti e riparto dell'onere probatorio*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 485, se consì non fosse, si configurerebbe un'ipotesi di responsabilità oggettiva indipendente dalla mala fede del contribuente che andrebbe qualificata come illegittima e comunque eccessiva per garantire i diritti e gli interessi del fisco. Sulla illegittimità di un sistema di responsabilità oggettiva che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'erario, si veda in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23560; Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20777; Cass., sez. trib., 30 ottobre 2013, n. 24426.

²¹⁰ CGCE, 25 ottobre 2001, causa C-78/00, *Commissione c. Italia*, punto 28; CGCE, 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*, punto 14; CGCE, 28 luglio 2011, n. C-274/10, *Commissione c. Ungheria*, punto 42; CGCE, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto 37; CGCE, 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Tóth*, punto 23; CGCE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik EOOD*, punto 25.

²¹¹ A onor del vero, la Corte di Cassazione è stata anticipata dai giudici di merito, Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 12 maggio 2008, n. 44; Comm. trib. reg. Piemonte, 30 luglio 2007, n. 31; Comm. trib. II grado Bolzano, 7 maggio 2007, n. 9; Comm. trib. reg. Toscana, 27 maggio 2005, n. 29; Comm. trib. prov. Reggio-Emilia, 11 giugno 2008, n. 96; Comm. trib. prov. Treviso, 10 aprile

cambiamento di rotta vero e proprio si è avuto solo a distanza di oltre tre anni dai risultati raggiunti in ambito comunitario²¹³.

La Corte di Cassazione non ha esitato nel porre a carico del contribuente-cessionario che avrebbe voluto fruire del diritto di detrazione l'onere di provare la propria buona fede, creando una vera e propria presunzione di conoscenza della frode da parte del soggetto passivo e

2008, n. 34; Comm. trib. prov. Pistoia, 22 febbraio 2008, n. 214; Comm. trib. prov. Treviso, 19 novembre 2007, n. 101; Comm. trib. prov. Reggio-Emilia, 23 marzo 2007, n. 164.

²¹² Si fa riferimento alla sentenza Cass., sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1950.

²¹³ Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 414 e ss., con nota di G. BOCCALATTE, *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, ove l'Autore riconosce che in ambito comunitario si afferma la regola della detraibilità dell'iva garantita dalla sua neutralità, per poi individuare l'eccezione rappresentata dall'indetraibilità dell'imposta nel caso in cui il contribuente cessionario sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode. Diversamente, in ambito nazionale la regola era rappresentata dalla negazione del diritto alla detrazione ogniqualvolta si rinvenisse un'operazione soggettivamente inesistente, senza alcuna indagine in relazione allo stato soggettivo del destinatario della fattura, p. 420. L'autore riconosce altresì che, sebbene la sentenza in commento rappresenti il primo passo verso la valorizzazione dello stato soggettivo del cessionario, la circostanza che i giudici richiedano *precisi riscontri* sullo stato soggettivo stessa, si rivela una «*mera petizione di principio, alla quale la giurisprudenza nazionale è ora chiamata a dare contenuti più pregnanti e risolutivi*», p. 423. N. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 360, parla di «*revirement 'silenzioso'*».

persino di malafede di costui²¹⁴, che avrebbe dovuto porre in essere i necessari controlli per entrare a conoscenza della frode²¹⁵. I giudici di legittimità hanno concluso che la

²¹⁴ Sulla necessità di riconoscere anche in ambito tributario l'applicabilità del principio civilistico secondo cui la buona fede si presume, G. MOSCHETTI, *“Diniego di detrazione per consapevolezza” nel contrasto alle frodi iva. Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013, p. 89 e ss.; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 171 e ss. Contrario all'applicabilità in ambito tributario del principio di buona fede, in quanto riferibile ai soli rapporti di natura paritaria, M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., VIII, 1992, p. 457.

²¹⁵ Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010, p. 419 e ss., con nota di A. LOVISOLO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed “inerenza soggettiva”*: la Cassazione ribadisce la propria “giurisprudenza del disvalore”, ove i Giudici affermano che «mentre spetta all'Ufficio finanziario che contesta la deduzione dimostrare che l'operazione cui essa si riferisce è soggettivamente inesistente, spetta invece al contribuente provare di non avere avuto consapevolezza della rilevata falsità, trattandosi di condizione necessaria al fine di ottenere la deduzione, in applicazione alla regola generale secondo cui, essendo il costo una voce che riduce il reddito imponibile, esso deve essere provato dal contribuente e tale prova si estende a tutte le condizioni richieste dalla legge ai fini del riconoscimento della deduzione. Con l'ulteriore precisazione che tale prova non può essere validamente fornita dal privato soltanto dimostrando che la merce è stata effettivamente ricevuta e ne è stato versato il corrispettivo, trattandosi di circostanze non concludenti. La prima in quanto insita nella nozione di operazione soggettivamente inesistente, nella definizione data dalla giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata, la seconda perchè relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità del committente/cessionario alla frode». Nello stesso

senso, Cass, sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4750; Cass., sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9138; Cass., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24929.

Nella sentenza Cass, sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1364, la Suprema Corte precisa che *«Sul piano processuale... il soggetto, sul quale grava l'onere di conoscere, in tanto si sottrae alla conseguenza dell'inadempimento del suo vincolo, in quanto dimostri almeno uno di questi due fatti:*

a) di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità dell'oggetto della conoscenza da acquisire; b) che, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata e nonostante la sua esplicitazione volta ad adottare un comportamento cognitivo idoneo, egli non è stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 28 settembre 2012, n. 16556; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 18009; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2012, nn. 23076, 23077, 23078.

I Giudici di legittimità nella sentenza Cass., sez. trib., 20 gennaio 2010, n. 867, affermano che *«il meccanismo fraudolento... appartenente al genere delle cc.dd. frodi carosello, essenzialmente fondate sul mancato versamento dell'IVA incassata da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti... suppone, per sua natura e per gli scopi che si propone, la piena conoscenza della frode e la piena partecipazione del beneficiario finale all'accordo simulatorio»*, in *Corr. trib.*, 2010, con nota di F. TUNDO, *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi IVA*, p. 968 e ss. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 4 settembre 2013, n. sez. trib., 27 luglio 2012, n. 13457; Cass., sez. trib., 20 giugno 2012, n. 10167; Cass., sez. trib., 6 giugno 2012, n. 20260; Cass., sez. trib., 6 giugno 2012, n. 9107; Cass., sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23626; Cass., sez. trib., 11 aprile 2011, n. 8132; Cass., sez. trib., ord. 12 gennaio 2011, n. 608. In Cass., sez. trib., 19 settembre 2012, n. 15741, sulla scia della sentenza 867/2010, viene esclusa la possibilità che il cessionario non sapesse e, in ogni caso, viene precisato che *«l'onere della prova grava su chi intenda*

buona fede del contribuente può essere provata solo qualora questi dimostri di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni precedentemente intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso di una capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento dell'operazione perpetrata dagli altri soggetti intervenuti nella catena delle cessioni.

In altre parole, il cessionario deve essere in grado di dimostrare di aver fatto affidamento sull'apparente regolarità delle cessioni²¹⁶.

provare la verità dell'inverosimile» (ossia di non essere a conoscenza della trama fraudolenta), in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 285 e ss., con nota di F. MENTI, *La perdita del diritto di detrarre l'iva da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode.*

²¹⁶ Cass., sez. trib., 9 giugno 2009, n. 13211.

A. GIOVANARDI, *Le frodi iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 193 e 194, afferma che il principale problema non è più stabilire a chi spetti l'onere della prova, ma individuare gli elementi soggettivi su cui si fonderebbe la prova della consapevolezza dell'esistenza della frode.

Per quanto attiene alla necessità che il contribuente si accerti che le operazioni siano reali, la Corte di Giustizia chiarisce che *«l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il*

In un simile contesto²¹⁷, ancora una volta si sono rivelati fondamentali i chiarimenti forniti dalla Corte di giustizia secondo la quale, «*Dato che il diniego del diritto a detrazione... è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura*»²¹⁸.

Nonostante i chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia, va rilevato che i giudici di legittimità risultano a tutt'oggi

suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni». Così, CGCE, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, par. 61 e 62.

²¹⁷ A. GIOVANARDI, *Le frodi iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 183 e 184, parla di «*infernale meccanismo disegnato da una Corte di Cassazione dimentica dei più elementari principi di giustizia [in cui] non vi è pertanto nessuno spazio per difendersi, giacché l'indetraibilità viene fatta dipendere non dalla mala fede del cessionario, ma dal fatto oggettivo del mancato versamento dell'Iva da un soggetto passivo privo delle caratteristiche che normalmente si connettono all'esercizio di un'attività commerciale*».

²¹⁸ CGCE, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, par. 49. Nello stesso senso, CGCE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik EOOD c. Direktor*, par. 43.

restii nel condividere i principi elaborati dai giudici europei²¹⁹.

Spesso, infatti, vengono considerate sufficienti a dimostrare la consapevolezza del cessionario le caratteristiche del cedente (quali la mancanza di una struttura adeguata) e la sua condotta (contabilità irregolare, presentazione di dichiarazioni di intento false).

Con la conseguenza che, sebbene l'Amministrazione finanziaria sia formalmente onerata della prova, il *quantum*

²¹⁹ Cass., sez. VI-5, ord. 28 marzo 2013, n. 7900, secondo la quale «l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare 1) gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di cartiera, la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; 2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli sub) 1 - tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata». Lo stesso criterio che penalizza in modo evidente il contribuente si rinviene in Cass., sez. VI-5, ord. 2 aprile 2013, n. 8011; Cass., sez. VI-5, ord. 2 maggio 2013, n. 10252. Allo stesso modo, si ritiene che il meccanismo caratterizzante le cc.dd. frodi carousel non può essere ignorato dal cessionario, con conseguente impossibilità di fornire prova contraria in questo senso: Cass., sez. VI-5, ord. 1 agosto 2012, n. 13825; Cass., sez. VI-5, ord. 7 novembre 2012, n. 19217; Cass., sez. VI-5, ord. 13 marzo 2013, n. 6400; Cass., sez. VI-5, ord. 1 luglio 2013, nn. 16456, 16457, 16458, 16459, 16462; Cass., sez. VI-5, ord. 9 luglio 2013, n. 17000; Cass., sez. VI-5, ord. 9 luglio 2013, n.17003.

di prova richiestole si riduce ad un mero indizio di anomalia o persino ad un sospetto, idonei ad invertire immediatamente l'onere della prova sul contribuente²²⁰.

²²⁰ Cass., sez. trib., 24 maggio 2013, nn. 12961, 12963; Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23560; Cass., sez. trib., 28 agosto 2013, n. 19747, ove i Giudici sostengono che *«spetta alla Amministrazione finanziaria fornire la prova, anche indiziaria, che il contribuente 'sapesse o dovesse sapere' con l'uso della appropriata diligenza della evasione d'imposta o della frode perpetrata da altri soggetti, atteso che -come emerge dalla lettura dello stesso ricorso... - dalla verifica fiscale condotta dal Comando Nucleo Regionale Polizia Tributaria del Piemonte nei confronti della società cessionaria Global Trading GmbH, avente sede legale in Germania, era emerso che la stessa operava di fatto stabilmente in Italia... e tale circostanza deve ritenersi del tutto sufficiente ad integrare l'onere probatorio della Amministrazione finanziaria in ordine alla esistenza al tempo della conclusione della operazione di elementi di sospetto sulla irregolarità della cessione intracomunitaria, e conseguentemente a riversare sul contribuente l'onere della prova contraria (secondo la sequenza che può riassumersi schematicamente come segue: 1-il cedente effettua la operazione adempiendo agli oneri formali richiesti dalla legge e fornisce i documenti 'prima facie' attestanti l'avvenuto trasferimento materiale dei beni; 2-la Amministrazione finanziaria contesta che la merce sia stata effettivamente trasferita - riscontrando la falsità dei predetti documenti-deducendo elementi indiziari che inducevano a sospettare del rischio di irregolarità della operazione intracomunitaria; 3-il cedente dovrà fornire la prova della propria buona fede e della osservanza dell'appropriato grado di diligenza per assicurarsi che la operazione intracomunitaria sia effettivamente realizzata»*; Cass., 13 marzo 2013, n. 6229, è affermato che *«in ipotesi di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente... la prova che la prestazione non è stata effettivamente eseguita dal fatturante, essendo questo privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione medesima, costituisce di per sè elemento idoneamente sintomatico dell'assenza di 'buona*

Senza considerare che, allo «abbassamento dell'asticella»²²¹ dell'onere della prova richiesta all'Amministrazione finanziaria, corrisponde un aggravamento della controprova richiesta al contribuente, ove si pretende che quest'ultimo debba fornire una prova certa o comunque confermata da circostanze univoche²²².

*fede' del contribuente..., poichè l'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante - cessionario o committente) induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'iva a soggetto non legittimato alla rivalsa nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta; con l'effetto che, in tal caso, sarà il contribuente a dover provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri». Proprio con riferimento a quest'ultima sentenza, F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 174, afferma che, «secondo la Corte di legittimità ci vuole davvero poco per superare la presunzione di buona fede del contribuente che giustifica il suo affidamento incolpevole nella regolarità dell'operazione con l'effetto che, in tal caso, 'sarà di nuovo il contribuente a dover provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri'». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 19 luglio 2013, n. 17679.*

²²¹ L'espressione è mutuata da G. MOSCHETTI, «*Diniego di detrazione per consapevolezza*» nel *contrasto alle frodi iva. Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013, p. 97.

²²² Cass., sez. trib., 28 agosto 2013, n. 19747, ove i Giudici sostengono che «nè l'aver ricevuto i pagamenti da banche tedesche, nè l'essersi avvalsa di vettori internazionali costituiscono elementi indiziari conducenti -e dunque 'decisivi'... per affermare con certezza che la cedente 'non sapeva o avrebbe dovuto sapere' della frode commessa dall'acquirente, nè a fornire la prova della adozione di tutte le misure di controllo necessarie -secondo il

Solo qualora si alzi il livello della prova richiesta all'Amministrazione finanziaria, non riducendola ad elementi puramente indiziari, ma pienamente indicativi dell'elemento soggettivo, si riduce il rischio di trattare alla stessa maniera l'imprenditore in mala fede e quello onesto²²³.

Per determinare l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, invero, un semplice «sospetto»²²⁴ non può essere sufficiente. Occorre che si configuri una presunzione, assistita dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, la cui efficacia probante è ovviamente rimessa alla libera valutazione del Giudice (art. 2727 c.c.).

livello di diligenza esigibile per l'operatore commerciale- ad evitare di essere coinvolta nella frode». Cass., sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9138, ove la Corte afferma che «al contribuente può essere riconosciuta la buona fede solo a condizione che provi che controparte venditrice appariva legittimata a ricevere il pagamento dell'Iva in base a circostanze univoche».

²²³ G. MOSCHETTI, "Diniego di detrazione per consapevolezza" nel contrasto alle frodi iva. *Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013, p. 100.

²²⁴ Sospetto circa la non veridicità delle fatture nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti; circa il coinvolgimento di soggetti diversi nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti; circa l'esistenza della frode, ossia l'omesso versamento da parte del fornitore dell'iva incamerata a seguito delle cessioni interne, nonché il coinvolgimento consapevole del cessionario.

CAPITOLO QUARTO

L'onere della prova nelle presunzioni legali relative

1. Premessa

Il nostro lavoro, a questo punto, non può prescindere dall'analisi delle «deviazioni» dalla regola generale dell'onere della prova dettate dal legislatore.

Dopo aver analizzato i casi di scostamento dalla regola generale che si verificano nella giurisprudenza sia di legittimità sia di merito, si passano in rassegna i casi più eclatanti di scostamento, ossia quelli che sorgono nel caso delle presunzioni legali relative.

In numerosi casi infatti il legislatore interviene al fine di ridimensionare le difficoltà probatorie in cui si trova l'Amministrazione finanziaria, accordando a quest'ultima la possibilità di assumere come veri e fino a prova contraria fatti che, in assenza della presunzione, sarebbe tenuta a provare.

In queste ipotesi il contribuente non può in alcun modo sindacare il nesso inferenziale previsto tra fatto noto e fatto ignorato²²⁵. Viceversa, il contribuente è chiamato a provare che il fatto noto cristallizzato nella norma non risponde al

²²⁵ Può farlo solo con riferimento all'illegittimità della norma che individua il nesso *de quo*. Cfr. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 22 e nota 55.

vero o che il nesso inferenziale non si è verificato nel caso di specie.

Nel presente capitolo, quindi, dopo aver tratteggiato le caratteristiche delle presunzioni legali relative, si analizzeranno alcune norme che, prevedendo l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, limitano al contempo il diritto di difesa, il principio di parità delle parti e, più in generale, il principio cardine della capacità contributiva.

2. Le presunzioni legali relative

Tipico esempio di deviazione dalla regola di ripartizione dell'onere probatorio è quello delle presunzioni.

In termini generali, si ha una presunzione qualora, a fronte dell'esistenza di un fatto noto o certo - pur non direttamente rappresentativo di ciò che si vuole provare - si desuma, in via di ragionevole consequenzialità, l'esistenza del fatto da provare²²⁶.

Ai sensi dell'art. 2727 del c.c. le presunzioni rappresentano «*le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*».

Il collegamento inferenziale tra fatto noto e fatto ignorato viene stabilito dalla legge o dal giudice.

Qualora detto collegamento sia stabilito *expressis verbis* dal legislatore, si può parlare di presunzione legale²²⁷.

²²⁶ Per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 509-510.

²²⁷ Le norme sulle presunzioni in linea di principio vengono qualificate come «*criterio di condotta per l'amministrazione*» e come «*criterio di giudizio per il giudice*», in quanto «*hanno una doppia valenza; sono norme che riguardano il procedimento, e quindi sono parametri per la valutazione della legittimità del*

Le presunzioni legali sono previsioni di legge che, a fronte della prova di un certo fatto, impongono al giudice di dare per provato un ulteriore fatto.

Tra le presunzioni legali si distinguono le presunzioni legali assolute (c.d. *iuris et de iure*) e quelle relative (c.d. *iuris tantum*).

Le prime vengono considerate estranee all'ambito processuale, in quanto sono qualificate come norme sostanziali che stabiliscono l'eguaglianza tra fatto noto e fatto presunto, senza possibilità alcuna di prova contraria²²⁸.

Le seconde, viceversa, interessano specificamente l'ambito probatorio e vengono qualificate come «*semplici*

provvedimento; ma sono altresì norme processuali, che hanno per destinatario il giudice, fornendogli il parametro per la soluzione della questione di fatto del giudizio e per la valutazione della legittimità (dal punto di vista della questione di fatto) dell'atto impugnato», così F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, A.E. Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 40.

²²⁸ A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un «giusto processo» tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 737; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 510-511, il quale afferma che la presunzione assoluta «*non ha una funzione probatoria perché allorquando la legge pone l'assoluta equivalenza dei due fatti non si è più, a rigore, nel campo della prova perché la rappresentazione di un fatto non serve per la rappresentazione, sia pure deduttiva, di un altro fatto, ignoto, ma serve soltanto a far sì che, di necessità, all'esistenza del primo conseguano gli stessi effetti che conseguirebbero all'esistenza del secondo*». Nello stesso senso, G. TINELLI, *Presunzioni II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, p. 1 e ss.

statuizioni concedenti l'esistenza di una realtà non provata»²²⁹, che agiscono su due livelli²³⁰.

Dal punto di vista sostanziale, semplificano le fattispecie che definiscono la pretesa erariale, stabilendo un rapporto consequenziale tra fatto noto e fatto ignorato, e delimitano altresì il *thema probandum*.

Dal punto di vista processuale, incidono sulla distribuzione tra le parti dell'onere probatorio, dispensando il soggetto in favore del quale sono stabilite dal dimostrare il fatto presunto, a condizione che provi il fatto indiziante²³¹. L'altra parte, viceversa, sarà chiamata a dimostrare che il fatto indiziante non esista oppure che l'inferenza prevista dalla norma non abbia riscontro nel caso di specie.

Le presunzioni legali relative disciplinano altresì le conseguenze che derivano dal mancato assolvimento dell'onere dimostrativo gravante sull'altra parte. Pertanto, risulterà soccombente il soggetto che abbia fondato la sua pretesa su un fatto indiziante ma che non lo abbia provato, oppure l'altra parte che non sia stata in grado di provare che nel caso di specie fatto indiziante e/o nesso causale non sussistano.

Più nel dettaglio, con il ricorso al modulo presuntivo, il legislatore cerca di ridurre le difficoltà probatorie

²²⁹ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 267, nota 20, richiama l'espressione usata da G. CHIOVENDA, *Istituzione di diritto processuale civile*, vol. II, Napoli, 1936, p. 331.

²³⁰ F.V. ALBERTINI, *Appunti sulle presunzioni di secondo grado nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1990, 9, p. 698 e ss.

²³¹ G. VERDE, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, p. 226, con riferimento alle presunzioni legali civili sostiene che «se ciò non avviene è perché, di volta in volta, il legislatore si preoccupa di dispensare dalla prova la parte che dovrebbe esserne onerata secondo il criterio generale di ripartizione».

dell'Amministrazione procedente²³², che derivano dalla posizione asimmetrica in cui si trovano fisco e contribuente, cui più volte si è fatto riferimento.

Come è stato osservato in dottrina, infatti, in generale il fatto che il fisco è chiamato a provare si verifica nella sfera privata di un soggetto che ha interesse ad occultarlo o quantomeno ad alterarlo²³³.

²³² G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 625, afferma che «In non pochi casi il legislatore viene incontro alle difficoltà dimostrative in cui si imbatte il fisco consentendo agli uffici di assumere come veri e fino a prova contraria enunciati fattuali di cui, nel silenzio della legge, l'a.f. sarebbe tenuta a fornire la prova...».

F. CICOGNANI, *Diversità di presupposto ed "unitarietà" dell'accertamento: spunti per una riflessione sull'"onere" della prova*, in *Riv. dir. fin.*, 3, 2014, p. 67-68, sostiene che le presunzioni legali relative abbiano natura speciale, tassativa e derogatoria, e che siano previste dal legislatore per facilitare la dimostrazione del fatto da provare da parte dell'Amministrazione procedente, con un conseguente alleggerimento dell'onere della prova su essa gravante.

²³³ «Il fatto da accertare avviene nella sfera di un soggetto, che ha interesse ad occultarlo; il soggetto che ha interesse a conoscerlo, ed ha poi l'onere di provarlo in giudizio, è l'amministrazione finanziaria: il legislatore si avvale di norme presuntive per facilitare il compito dell'amministrazione nella ricerca dei fatti imponibili e nella loro dimostrazione in giudizio», F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 39. Nello stesso senso, R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 341 e ss.; A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, Parte I, p. 332.

Trattandosi di presunzioni *pro fisco*, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a fornire la prova del fatto indiziante, rimanendo però dispensata dalla prova del fatto presunto.

Si verifica pertanto un alleggerimento dell'onere probatorio in favore del fisco teso a garantire la semplificazione e la certezza del gettito.

Le presunzioni legali relative comportano l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Quest'ultimo infatti viene chiamato ad assolvere il proprio onere della prova, dimostrando che il fatto noto non corrisponde al vero oppure che l'inferenza prevista dalla norma non sia applicabile al caso di specie.

Se il contribuente non assolve a quest'onere dimostrativo, il giudice è obbligato a porre i fatti presunti *ope legis* a fondamento della sentenza²³⁴.

È evidente che le presunzioni legali relative si pongono in una posizione sovraordinata rispetto al libero convincimento del giudice.

In altre parole, se viene riscontrata l'esistenza degli elementi indicatori di reddito individuati dall'Ufficio procedente, il giudice non può escludere la capacità presuntiva che il legislatore ha collegato alla loro disponibilità²³⁵.

²³⁴ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 628, nota 305, equipara l'effetto prodotto dalla presunzione legale relativa a quello prodotto dalla presunzione legale assoluta, in quanto il giudice è vincolato ad emettere una decisione tenendo conto dell'obbligo previsto dalla legge.

²³⁵ L. TOSI, *Commento all'art. 38, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 237; S. PATTI, *Presunzioni*, in *Prova*

Proprio perché per mezzo di esse il giudice non accerta un fatto, ma applica il diritto al fatto, in dottrina è stato negato che le presunzioni legali relative siano veri e propri mezzi di prova²³⁶.

La *ratio* delle presunzioni è da ravvisare nell'esigenza di conferire certezza e semplicità al rapporto tributario e consentire il soddisfacimento dello «*interesse generale alla riscossione dei tributi contro l'evasione*»²³⁷, agevolando la parte che è tenuta in prima battuta a provare certi fatti.

La Corte Costituzionale si è pronunciata in più occasioni sulla legittimità delle presunzioni legali relative, sostenendo che esse «*non sono di per sé illegittime*», a

testimoniale – presunzioni, Commentario al codice civile, Milano, 2001, p. 111.

²³⁶ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 627-628, sostiene che, a differenza delle presunzioni semplici che permettono al giudice di tener conto della peculiarità della singola controversia, le presunzioni legali relative prescindono dal contesto storico di riferimento. Con la conseguenza che esse non sono strumenti di conoscenza dei fatti. Nello stesso senso, ID., *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 457-458.

²³⁷ Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 564 e ss. Nello stesso senso, Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 103, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 248 e ss.; Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 253 e ss.; Corte Cost., 14 luglio 1976, n. 167, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 450 e ss.; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 483 e ss.

condizione che si fondino «*su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accertabili affinché l'imposizione non abbia una base fittizia*»²³⁸.

Pertanto, le presunzioni devono essere costruite dalla legge secondo criteri di normalità, ossia criteri di esperienza comune, e devono avere una natura relativa, in quanto devono garantire al contribuente di fornire la prova contraria e, quindi, di «difendersi provando»²³⁹.

A questo punto, vale la pena di precisare che rimettere al legislatore l'individuazione dei collegamenti inferenziali tra fatto noto e fatto ignorato²⁴⁰, incidendo quindi sulla

²³⁸ Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1993, p. 535; in *Boll. trib.*, 1981, 10, p. 790 e ss., con commento di G. TINELLI, *Sull'assoggettabilità ad Ilor dei redditi derivanti da indennità per la cessazione di rapporti di agenzia*; Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 564.

²³⁹ Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 103, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 248 e ss.; Corte Cost., 16 luglio 1968, n. 99, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 278 e ss.; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 483 e ss.; Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1993, p. 535; Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 564; Corte Cost., ord. 28 luglio 2004, n. 297, in *Dir. prat. trib.*, 2004, p. 1483, con nota di A. COMELLI, *Il redditometro è incostituzionale?*, ed in *GT- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1018, con nota di A. MARCHESELLI, *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore*.

²⁴⁰ Corte Cost., ord. 16 giugno 1988, n. 651, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 954; Corte Cost., ord. 14 luglio 1988, n. 807, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 971; Corte Cost., ord. 29 marzo 1989, n. 172, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 1130; Corte Cost.,

distribuzione tra le parti dell'onere probatorio, non vuol dire far sì che la discrezionalità sconfini nell'arbitrio e neanche sovvertire i principi cardine ai quali il processo tributario deve essere informato²⁴¹.

Lo scostamento dalla regola generale di ripartizione dell'onere probatorio si giustifica tenendo conto del fatto che, come si è già visto, le presunzioni *pro fisco* hanno lo scopo di bilanciare la posizione di vantaggio di cui, per effetto della struttura del rapporto tributario dedotto in giudizio, il contribuente beneficia per natura.

ord. 12 aprile 1989, n. 197, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993, p. 1140.

²⁴¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 511, precisa che il legislatore non è libero di creare qualunque presunzione assoluta voglia, essendo sempre vincolato al rispetto dell'art. 53 Cost. In termini più generali, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 586.

Si veda anche F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 1993, p. 20, afferma che la norma tributaria deve infatti risultare rispondente alla 'mappa' della capacità contributiva quale è riscontrabile in modo oggettivo, senza che il legislatore possa discostarsi da essa; pertanto vengono censurate tutte le norme che, pur contenendo elementi rispondenti ad entrambi i principi dell'interesse fiscale o della capacità contributiva, appaiono sbilanciati verso l'uno o verso l'altro principio e dunque alterano il necessario equilibrio paritetico. ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 45 e 48, afferma che la discrezionalità del legislatore termina quando viene meno l'idoneità alla contribuzione.

In altre parole, al fine di promuovere la simmetria sostanziale tra le parti si tollera un'asimmetria formale nel processo²⁴².

Chiarito che l'obiettivo è quello di raggiungere la simmetria sostanziale tra le parti, due sono i corollari che ne derivano²⁴³.

In primo luogo, posto che le presunzioni trovano fondamento nella condizione di inferiorità conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria, esse non dovrebbero operare qualora nel caso concreto non fosse riscontrabile alcuna inferiorità²⁴⁴. In caso contrario infatti si avvantaggerebbe senza ragione il fisco a scapito del contribuente²⁴⁵.

²⁴² G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 478.

²⁴³ A ben vedere, sarebbe possibile individuare un terzo corollario. A monte, ossia nella fase procedimentale, spetterebbe all'Ufficio procedente di valutare se il nesso inferenziale posto dalla legge possa essere applicato al caso di specie o meno, in ossequio ai principi di imparzialità amministrativa e di tassabilità dell'effettiva capacità economica del contribuente.

²⁴⁴ Ipotesi non recondita se si pensa al costante e repentino ampliamento dei poteri attribuiti all'Amministrazione.

²⁴⁵ G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 478, specifica che «Difetterebbe, infatti, quell'esigenza di supplire al diverso grado di vicinanza alla prova che connota le posizioni delle parti del processo, e quindi di ripristino della loro parità alla luce del diverso accesso al pertinente materiale probatorio, che ne giustifica la presenza nel tessuto normativo e la compatibilità con i principi del giusto processo». Sul tema, S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, p. 695.

In secondo luogo, va considerato che le presunzioni devono essere sempre costruite in modo da garantire al contribuente l'effettiva possibilità di provare che il fatto presunto non si sia verificato²⁴⁶. Andrebbe pertanto accertato in relazione ad ogni singolo caso se il contribuente, in astratto legittimato a fornire la prova contraria, sia realmente in grado di fornirla, in modo da fotografare la capacità contributiva effettiva inferiore a quella presunta *ope legis*²⁴⁷.

²⁴⁶ Il diritto di difesa del contribuente deve essere effettivo: ad una presunzione legale relativa non deve mai corrispondere un «divieto di prova» o una prova diabolica. Così, tra gli altri, A. AMATUCCI, *Prove legali, difesa giudiziaria ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, p. 3 e ss.

F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 269 e 310, sostiene che «se la prova contraria è libera o sufficientemente ampia, il concreto regolamento del rapporto sarà in definitiva basato su elementi certi», in caso contrario, «se troppo limitata, fornisce sì una certezza, ma è la certezza formale che un dato fatto non può essere posto più in discussione, non la certezza sostanziale che quel fatto sia effettivamente esistente».

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 177, afferma che «le presunzioni di tale categoria [n.d.a. legali relative], ferma restando la necessità che rispondano a criteri di logicità e ragionevolezza, possano ritenersi costituzionalmente legittime soltanto se siano suscettibili di prova contraria».

²⁴⁷ F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'“ordinamento giuridico in cammino” dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 440, afferma che «Il requisito di 'effettività' (implicito già logicamente nel concetto stesso di 'capacità') comporta pertanto che le presunzioni legali, cui frequentemente ricorre il legislatore tributario per esonerare l'ufficio dall'onere della prova in nome dell'«interesse fiscale», debbano non solo essere ragionevoli, ma anche ammettere la piena prova contraria ed una prova contraria che non sia *probatio diabolica*», in quanto «Certo sussistono esigenze di

Qualora questa possibilità venisse in concreto negata, si verificherebbero i medesimi effetti collegati alle presunzioni legali assolute, determinando pertanto una violazione del diritto di difesa, del principio di ragionevolezza e di parità delle parti²⁴⁸.

Le stesse conseguenze si avrebbero qualora il legislatore, pur ammettendo la prova contraria, richiedesse la prova di un fatto ulteriore o l'assolvimento di un onere strumentale impossibile²⁴⁹.

semplificazione, di 'funzionamento' del tributo (anch'esse tutelate costituzionalmente nell'ambito della 'doverosità' del concorso alle spese pubbliche), ma non possono comportare un 'concorso' non commisurato alla specifica 'capacità' di 'tutti' (e quindi di ciascuno)».

²⁴⁸ In dottrina è stato sostenuto che se la presunzione «non consente smentite, non ammette cioè prove contrarie, e quindi può dare luogo ad applicazioni ingiustificate, è incostituzionale, perché una norma, che per il suo contenuto sia tale da far discendere applicazioni, poche o molte che siano, dice Crisafulli, contrarie alla Costituzione, è da giudicare essa stessa incostituzionale». Dunque «E' solo la prova contraria che può garantire che in nessun caso l'applicazione dell'imposta avverrà in modo slegato dal presupposto che la giustifica costituzionalmente». Così, E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 31. Nello stesso senso, F. AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 215.

²⁴⁹ Il legislatore infatti può stabilire delle limitazioni con riferimento al mezzo con cui fornire la prova contraria e/o all'oggetto della stessa prova, cfr. sul tema A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 99 e ss.

Così facendo lo schema concettuale della presunzione viene «ferito e alterato gravemente»²⁵⁰, in quanto il risultato non sarebbe quello di riequilibrare le posizioni delle parti, bensì di penalizzare il contribuente «producendo uno squilibrio inverso»²⁵¹.

Invero, quanto più si riduce il margine di prova contraria, tanto più quest'ultima si risolve in una *probatio diabolica*²⁵², generando un'imposizione del tutto scollata dalla capacità contributiva reale.

²⁵⁰ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 512.

²⁵¹ G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 478. Nello stesso senso, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 587.

La Corte Costituzionale con sentenza, 28 luglio 1976, n. 200, ha affermato che «se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è per altro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova contraria e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova della effettività del reddito soggetto all'imposizione».

²⁵² In dottrina, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 659, afferma che il legislatore, pur potendo alleggerire l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria, non può sovvertire il principio di parità delle parti a vantaggio di quest'ultima, gravando il contribuente di oneri probatori diabolici.

Sulla difficoltà che si possono incontrare nell'opporre prove contrarie ad una presunzione, senza pretesa di esaustività, si vedano L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF*, in Leccisotti (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Atti del convegno tenutosi a Roma il 3-4 ottobre 1989, Bologna, 1990, p. 30; ID., *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 583; A. FANTOZZI,

Diversamente, quanto più si amplia il margine di prova contraria, tanto più si garantisce che l'imposta non sia slegata dal presupposto che la giustifica costituzionalmente e che il prelievo sia commisurato alla personale ed effettiva capacità contributiva²⁵³ e non su una base fittizia, nella mera esaltazione dell'interesse fiscale²⁵⁴.

L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 465; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 334-335; A. DI PIETRO, *Potere normativo e funzione amministrativa nell'applicazione degli indici di capacità contributiva all'Irpef*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 380.

²⁵³ In dottrina, si afferma che «Tutte le predeterminazioni normative, presunzioni, preclusioni, decadenze a favore del fisco hanno legittimità costituzionale (e base etica) se finalizzate a perseguire e/o rafforzare il riparto perequato e universale, ostacolando le condotte di evasione e/o di elusione. Se creano privilegi e prelievi variamente fondati su finzioni giuridiche e indici ineffettivi e apparenti sono da condannare», G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 106.

²⁵⁴ Le presunzioni «devono fondarsi su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accertabili affinché l'imposizione non abbia una base fittizia» (Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42; 23 luglio 1987, n. 283). In dottrina, «Il problema più delicato nella materia in esame è l'uso e l'abuso delle presunzioni: sia quelle assolute che quelle relative sono frequenti nel nostro ordinamento tributario e hanno il fine di evitare l'evasione fiscale, nell'interesse della giusta e regolare percezione delle imposte. Ma l'interesse fiscale, non può portare alla vanificazione del principio di capacità contributiva; l'uno deve esistere con l'altro», E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente, Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 122.

Come sostenuto in dottrina, le forme di tassazione collegate a criteri di normalità non sono di per sé contrastanti con i principi costituzionali, a condizione che la semplificazione, la certezza e il contrasto all'evasione siano basate sul «*primato della persona*», che non può essere tassata «*in ragione di una capacità contributiva che è di altri (o probabilmente di nessuno)*»²⁵⁵.

Una presunzione *pro fisco* legittima in quanto tesa ad evitare che i soggetti detentori di capacità contributiva sfuggano in tutto o in parte alla tassazione, diventa illegittima nel caso in cui imponga di concorrere alle spese pubbliche a coloto che ne siano privi²⁵⁶.

²⁵⁵ F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 54. Quello che conta per l'Autore è partire dalla garanzia della persona, al fine di tutelare la capacità specifica, reale, effettiva ed attuale della persona, che sia vista anche come limite massimo, come affermato dalla Corte costituzionale tedesca e da altra dottrina, K. TIPKE, *I limiti costituzionali alla pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 761 e ss.

Nello stesso senso, G. MARONGIU, *La giustizia tributaria nel pensiero di Gaspare Falsitta*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 11 e ss.; V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. Cost.*, 1965, 861-862; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente, Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 123; L. TOSI, *Commento all'art. 38, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 231.

²⁵⁶ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 285.

Le presunzioni dovrebbero fondarsi sempre sull'*id quod plerumque accidit*, al fine di essere considerate costituzionalmente legittime.

In definitiva, per legittimare lo spostamento dell'onere della prova da una parte (Amministrazione finanziaria) all'altra (contribuente), il legislatore deve fotografare l'*id quod plerumque accidit*, tutelando il diritto di difesa del contribuente.

Infatti, se è lecito alleggerire gli oneri probatori gravanti sul fisco, non può considerarsi parimenti lecito né avvantaggiare l'Amministrazione finanziaria con presunzioni avulse dal principio di ragionevolezza, né sobbarcare il contribuente di oneri probatori impossibili o limitare le controprove esperibili da parte del privato²⁵⁷.

A questo punto procediamo ad analizzare le presunzioni legali relative che destano le maggiori perplessità in dottrina.

Proprio perché non corrispondeva alla probabile verifica del fatto, secondo l'*id quod plerumque accidit*, la Corte Costituzionale con sentenza, 1 luglio 2002, n. 332, ha dichiarato illegittima la presunzione di traslazione dei tributi prevista dall'art. 19, c. 1, d.l. 30 settembre 1982, n. 688, conv. in l. 27 novembre 1982, n. 873. La sentenza è in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, III, 2003, p. 1284, che nota come venga finalmente «rovesciata una regola che poneva prove impossibili in capo al contribuente che agisse per il rimborso di tributi pagati e non dovuti», aprendo in via definitiva la strada iniziata dalla sentenza della Corte Cost., 21 aprile 2000, n. 114 (anch'essa *ivi*, p. 896), che aveva dichiarato la stessa norma incostituzionale nella parte in cui disponeva che la prova contraria potesse essere data solo da quella documentale. L'Autore inoltre nota (p. 1290) come la Corte non solo abbia cancellato un «mostro giuridico», ma abbia parimenti cristallizzato un principio di carattere generale: il diritto tributario non può stravolgere le regole del codice civile a meno che esse non siano irragionevoli.

²⁵⁷ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 659.

2.1. Le presunzioni fondate sulle risultanze delle indagini finanziarie nell'art. 32, c. 1, n. 2), del d.p.r. 600/1973

Le prime presunzioni legali relative²⁵⁸ che analizziamo sono quelle cristallizzate nell'art. 32, c. 1, n. 2), del d.p.r. 600/1973.

²⁵⁸ Non si può omettere che nel tempo in dottrina si sono registrati orientamenti diversi, che hanno qualificato le presunzioni in esame talora quale presunzione legale relativa, talaltra quale presunzione semplice. Sulla natura di presunzione legale relativa: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990, p. 243-244; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1547; V. VERDUCI, *Le presunzioni in base ai dati bancari nel sistema delle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 612 e ss.; G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 967; ID., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 610-611, il quale parla di presunzione legale relativa «attenuata», in quanto «la legge si limita ad affermare il valore indiziante del fatto, senza tuttavia escludere la facoltà, anzi il dovere, per il giudice di valutarne la relativa idoneità ad assolvere l'onere probatorio»; R. LUPI, *La difficoltà di “interpretazioni correttive” di una presunzione contro natura*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1454; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 285 e 626; R. SCHIAVOLIN, *Segreto bancario*, in *Enc. giur.*, vol. XXVIII, Treccani, p. 4; ID., *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 40; A. PICCARDO, *Utilizzo presuntivo dei dati bancari: la Cassazione esclude l'obbligo del contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2001, p. 707; A. TOMASSINI – A. TORTORA, *Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 356; F. MENTI, *Le operazioni bancarie di versamento*

e di prelevamento di somme e la loro assimilazione a ricavi, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 57 e ss.; M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie ed assicurative*, Torino, 2011, p. 115 e ss.; G. VANZ, *Commento all'art. 32, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, Accertamento e sanzioni, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 186; ID., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 191 e ss.; E. ARTUSO, *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 13; ID., *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 399; F. D'AYALA VALVA, *Dubbi di costituzionalità del "prelevometro"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, p. 700-701.

Contra, parlano di presunzioni semplici con riferimento ad entrambe le presunzioni, L. TOSI, *Segreto bancario e portata dell'art. 18 della L. n. 413/1991*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1393 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libertà della Costituzione)*, Milano, 2002, p. 217 e ss.; S. MULEO, *"Dati", "dabili" ed "acquisibili" nelle indagini bancarie tra prove e indizi (e cenni minimi sull'abrogazione delle c.d. sanzioni improprie)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 605 e ss.; con riferimento solo alla prima delle due presunzioni parlano di presunzione semplice, A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 128; A. CONTRINO, *Ricostruzione sintetica del reddito imponibile fondata su dati bancari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 392.

Nella giurisprudenza di legittimità le presunzioni previste dalla norma in esame vengono qualificate pacificamente quali presunzioni legali, *ex multis*, Cass., sez. trib., 3 marzo 2010, n. 5051; Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25142; Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 24933; Cass., sez. trib., 28 maggio 2009, n. 3326; Cass., sez. trib., 20 giugno 2008, n. 16837; Cass., sez. trib., 11 novembre 2009, n. 23852, in *Boll. trib.*, 2010, p. 58, con nota di V. FICARI, *Movimentazioni bancarie ed accertamento*

Questa norma nel primo inciso attribuisce all'Amministrazione procedente il potere di invitare i contribuenti a comparire al fine di fornire dati e notizie rilevanti anche ai fini delle indagini finanziarie, per poi individuare una doppia presunzione di imponibilità²⁵⁹.

in capo ad un lavoratore dipendente. Parimenti, nella giurisprudenza costituzionale: Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225; Corte Cost., ord. 14 febbraio 2002, n. 33; Corte Cost., ord. 3 luglio 2000, n. 260.

²⁵⁹ «*Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: ... 2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, 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 ad 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 semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale...».*

In termini similari, l'art. 51, c. 2, n. 2), d.p.r. 633/1972 con riferimento all'imposta sul valore aggiunto.

E segnatamente, in base alla prima presunzione i dati e gli elementi di matrice bancaria sono posti a fondamento delle rettifiche «*se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine*»²⁶⁰.

In base alla seconda presunzione anche i prelevamenti bancari possono rappresentare un fatto noto dal quale inferire l'esistenza di ricavi o compensi non dichiarati, «*se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni*»²⁶¹.

La prima presunzione, che fa riferimento a dati ed elementi rilevanti prescindendo dalla loro natura di versamento o di prelevamento, si applica a tutti i contribuenti; la seconda, che si riferisce alle operazioni di prelevamento, si applica esclusivamente ai soggetti esercenti un'attività d'impresa, un'arte o una professione.

In altre parole, i versamenti e i prelevamenti si presumono ricavi o compensi se il contribuente non dimostra, quanto

Si noti in ogni caso che non sarà oggetto di analisi la fase di acquisizione dei dati bancari, bensì esclusivamente il modulo presuntivo contemplato dalla norma e l'effettività della prova contraria esperibile da parte del contribuente.

²⁶⁰ Ai fini dell'iva, l'art. 51, c. 2, n. 2), del d.p.r. 633/1972, prevede che i dati e gli elementi di matrice bancaria sono posti a fondamento delle rettifiche «*se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili*».

²⁶¹ Con l'art. 1, c. 402, della l. 30 dicembre 2004, n. 311, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005), l'applicazione della presunzione relativa ai prelevamenti bancari è stata estesa anche al reddito di lavoro autonomo, introducendo un'inferenza tra prelevamenti e compensi.

ai primi, che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito imponibile o che non rilevano ai fini dell'imponibilità; quanto ai secondi, oltre alle condizioni appena menzionate, se non ne indica il beneficiario e sempre che essi non risultino dalla contabilità.

Sebbene la presunzione applicabile a tutti i contribuenti non sia stata esente da critiche²⁶², quella applicabile agli imprenditori e agli esercenti un'arte o una professione ha registrato in dottrina gli orientamenti maggiormente ostativi, tanto da essere tacciata di «*illogicità manifesta*»²⁶³.

²⁶² La prima presunzione è stata criticata per la sua indeterminatezza nell'individuazione del fatto certo posto a fondamento della presunzione (dati ed elementi, che potrebbero avere la più varia causale), delle conseguenze eterogenee da trarre (rettifiche operate in base agli artt. 38, 39, 40 e 41), della ridotta rispondenza alle regole di comune esperienza e della difficoltà della prova contraria posta a carico del contribuente. G. VANZ, *Commento all'art. 32, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 186; ID., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 194.

²⁶³ S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 457. Parimenti hanno rilevato profili di incostituzionalità, irragionevolezza ed inopportunità della norma, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 287-288; G. VANZ, *Commento all'art. 32, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 186-187; E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 398.

Profili di criticità infatti sono stati rinvenuti con riguardo sia al rapporto inferenziale che caratterizza la presunzione sia alla prova liberatoria che il contribuente può fornire.

Procediamo per gradi.

Si è già detto nel paragrafo precedente che la presunzione legale per poter operare deve basarsi su un rapporto inferenziale che rispecchi l'*id quod plerumque accidit*, inteso come ciò che normalmente accade nella realtà.

Nel caso che ci occupa, il legislatore individua una doppia presunzione: dal fatto noto del prelevamento bancario si presume il fatto ignorato del sostenimento di un costo non registrato in contabilità e da ciò si presume, inoltre, la produzione di un ricavo o di un compenso non registrato.

La prima perplessità legata alla costruzione del ragionamento inferenziale deriva dal fatto che la doppia presunzione - che pone alla base del secondo nesso inferenziale un fatto che noto non è - oltre a limitare fortemente l'esercizio del diritto di difesa da parte del soggetto sul quale grava l'onere della prova contraria, determina un irragionevole vantaggio del fisco rispetto al contribuente²⁶⁴.

²⁶⁴ Proprio per questo motivo gran parte della dottrina contrasta il ricorso alle doppie presunzioni: *praesumptum de praesumpto non admittitur*. Si veda, con riferimento al processo civile, per tutti, V. ANDRIOLI, *Presunzioni (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966, p. 772. Con riferimento al processo tributario, F.V. ALBERTINI, *Appunti sulle presunzioni di secondo grado nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1990, 9, p. 698 e ss.; G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 977.

In dottrina si è da più parti ritenuto che per riequilibrare la posizione delle parti andrebbe garantito l'avvio del contraddittorio preventivo, pur non essendo previsto dalla formulazione letterale

Questo profilo di criticità si coglie maggiormente se si considera che la presunzione in commento non si aggancia all'*id quod plerumque accidit*, non essendo rinvenibile alcuna regola di comune esperienza che possa giustificare il nesso «prelevamento uguale ricavo/compenso in nero»²⁶⁵.

della norma: per un'analisi puntuale si veda, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990, p. 244; L. TOSI, *Segreto bancario e portata dell'art. 18 della L. n. 413/1991*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1393 e ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 1998, II, p. 565; M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003, p. 135 e ss.; E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 403, il quale denuncia, nel caso in cui si ritenesse facoltativa l'instaurazione del contraddittorio preventivo, una deresponsabilizzazione dell'Ufficio procedente, legittimato in maniera del tutto arbitraria a trasfondere direttamente nell'atto impositivo le risultanze bancarie, senza preoccuparsi di vagliarle criticamente.

Per completezza va precisato che c'è chi ritiene che le «presunzioni a catena» non siano inammissibili, così G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 451 e ss., in particolare, 452-453. L'Autore infatti sostiene che il fatto ricostruito per mezzo di una doppia presunzione verosimilmente avrà una forza probatoria molto ridotta, ma questo non significa che essa sia inammissibile.

²⁶⁵ Con particolare riferimento ai compensi, E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 396, specifica come originariamente questa presunzione operasse solo in presenza dei requisiti formali e sostanziali di cui all'art. 35 del d.p.r. 600/1973, concernente casi caratterizzati da una significativa probabilità di evasione. Questa norma però è stata abrogata dall'art. 18 della l. 30 dicembre 1991, n. 413.

Invero, il prelevamento è un'operazione a carattere finanziario che non rileva di per sé sola ai fini della determinazione del reddito del soggetto intestatario del conto. Più verosimilmente esso potrebbe essere funzionale a sostenere un costo²⁶⁶, che individua un componente di reddito negativo, non positivo, come pretende la norma²⁶⁷. Ma vi è di più.

La circostanza che l'ammontare dei proventi si presume pari a quello dei prelevamenti desta ulteriori perplessità. Infatti, se si ritiene che il prelevamento sottenda ad un costo diretto alla percezione di un corrispettivo, sembra quantomeno anomalo che il ricavo sia di pari importo²⁶⁸. Senza considerare che il *quantum* prelevato, dovendo essere stato per forza di cose versato in precedenza, è già stato sottoposto a tassazione. Con la conseguenza che

Nello stesso senso, G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 980.

²⁶⁶ Si pensi, ad esempio, al pagamento di debiti fuori bilancio, al sostenimento di spese non connesse all'attività ecc.

²⁶⁷ S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 458. Nello stesso senso, M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003, p. 121.

²⁶⁸ M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie ed assicurative*, Torino, 2011, p. 122; A. MARCHESELLI, *Presunzioni fondate su accertamenti bancari e difesa del contribuente*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, p. 453; E. ARTUSO, *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 16; ID., *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 397.

sommare i versamenti e i prelevamenti significa tassare due volte la stessa ricchezza²⁶⁹.

L'irragionevolezza della disciplina si apprezza ancor più con riferimento a quella parte della norma che estende l'applicabilità della presunzione in esame, oltre che agli imprenditori, anche agli esercenti arti e professioni, a seguito della novella del 2004²⁷⁰.

Se per gli esercenti attività d'impresa è plausibile - almeno in via teorica - che, a seguito dei prelevamenti impiegati per l'acquisto e la successiva vendita di certi beni, si ottengano ricavi, il nesso inferenziale assume i caratteri della «fantascienza» per gli esercenti arti e professioni.

Questi ultimi, infatti, non acquistano beni per poi rivenderli e quindi conseguire dei ricavi, ma rendono prestazioni in relazione alle quali ottengono compensi.

I prelevamenti potrebbero quindi essere compiuti per sostenere spese che non hanno alcuna attinenza con l'esercizio dell'arte o della professione²⁷¹.

Non solo.

Le prove contrarie esperibili nel caso di prelevamenti effettuati dal soggetto esercente un'arte o una professione sono, oltre a quelle previste per i versamenti²⁷², anche

²⁶⁹ In evidente contrasto con l'art. 67 del d.p.r. 600/1973 e ancor prima con l'art. 53 della Cost. Così S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 460.

²⁷⁰ Cfr. nota 261.

²⁷¹ Si pensi a delle spese sostenute per esigenze personali e/o familiari.

²⁷² Come si è visto nel caso dei versamenti, il contribuente deve dimostrare che ha tenuto conto dei versamenti per la determinazione del reddito imponibile o che essi non rilevano ai fini dell'imponibilità.

quella dell'indicazione del soggetto beneficiario della somma prelevata e dell'annotazione del prelevamento nelle scritture contabili.

Quanto alla prima prova liberatoria, sembra verosimile ritenere che non basti l'indicazione del nome, dovendo essere possibile effettuare un ulteriore riscontro di verosimiglianza²⁷³. Se così non fosse, la presunzione sarebbe vinta *sic et simpliciter*, divenendo tanto irrazionale quanto inutile sul piano dell'accertamento dei maggiori redditi²⁷⁴.

Quanto alla seconda, non va dimenticato che né i professionisti e ancor meno gli artigiani sono tenuti a registrare nelle scritture contabili i prelevamenti effettuati dal proprio conto corrente²⁷⁵.

La difficoltà di fornire la prova contraria richiesta rischia di tramutarsi persino in impossibilità se si considera che l'Agenzia delle Entrate ritiene plausibile l'applicazione in via retroattiva della presunzione in esame²⁷⁶.

²⁷³ Su questo punto, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 244; G. INGRAO, *Una norma irragionevole che non può essere disapplicata dagli Uffici finanziari e che viene rigidamente interpretata dalla giurisprudenza*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1443 e ss.; E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 400. *Contra*, G. FRANSONI, *Ancora alla Consulta la presunzione sui prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 386 e ss.

²⁷⁴ Comm. trib. reg. Roma, ord. 10 giugno 2013, n. 27/29/2013.

²⁷⁵ Naturalmente, a condizione che artigiani e professionisti siano in regime di contabilità semplificata.

²⁷⁶ Circolare ministeriale, 19 ottobre 2006, n. 32, ove si legge: «Per quanto riguarda la specifica questione della decorrenza della disposizione in funzione dell'esperimento della presunzione di cui al numero 2) dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, si ritiene che essa possa rivestire natura meramente procedimentale e, quindi,

Con la conseguenza che viene richiesto al contribuente di fornire una controprova che non era tenuto a preconstituirsì al momento in cui ha posto in essere l'operazione di prelevamento²⁷⁷.

Nonostante i numerosi profili di criticità sin qui analizzati, la disposizione in esame ha superato un primo vaglio della Corte Costituzionale con riferimento alla presunzione fissata per gli imprenditori. La questione di legittimità costituzionale, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Cost.²⁷⁸, infatti, è stata dichiarata non fondata «*non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi*

applicabile anche per l'accertamento di annualità pregresse rispetto alla sua entrata in vigore (1 gennaio 2005)». Per un inquadramento della regola del *tempus regit actum* relativa alle norme procedurali e alla generale irretroattività delle norme sostanziali, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 110 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 33 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 201 e ss.

²⁷⁷ Sull'applicabilità delle modifiche introdotte nel 2004 solo a fattispecie successive all'introduzione delle stesse, L. TOSI, *Segreto bancario e portata dell'art. 18 della L. n. 413/1991*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1388; F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, p. 145 e ss.; V. FICARI, *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1277; M.A. CAPULA, *Sull'applicabilità della presunzione di imponibilità delle operazioni di prelevamento nei confronti dei professionisti*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1106 e ss.; ID., *Sull'applicazione retroattiva della norma che assume i prelevamenti come compensi professionali*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1133; E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 408.

²⁷⁸ La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata con l'ordinanza di rimessione della Comm. trib. reg. di Torino, 4 novembre 2002, n. 689.

ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un 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»²⁷⁹.

Diversa sorte ha avuto quella parte della norma che applica il modulo presuntivo ai soggetti esercenti arti e professioni. Invero, con la recente sentenza del 6 ottobre 2014, n. 228²⁸⁰, la Consulta ha ritenuto fondata la censura

²⁷⁹ Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225. Per delle critiche puntuali alla pronuncia della Consulta si legga, S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 445 e ss.; G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 967 e ss., il quale sostiene lucidamente che «*Appare evidente... come l'interpretazione adeguatrice della Corte produce una conseguenza paradossale. Infatti, l'entità dei costi desunti dal fatto noto è esattamente pari all'entità dei ricavi, perché, per espressa previsione normativa, l'ammontare dei ricavi è pari a quello dei prelevamenti e questi ultimi, secondo l'interpretazione della Corte costituzionale, rilevano solo in quanto indice del sostenimento di costi per un pari importo*». Nello stesso senso, R. LUPI, *Prelevamenti bancari, presunzioni contro natura e occasioni perdute*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 990 e ss.; ID., *La difficoltà di "interpretazioni correttive" di una presunzione contro natura*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1453 e ss.; ID., *Una via di uscita per le "presunzioni contronatura" senza contraddittorio amministrativo?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, p. 911 e ss.

Anche la norma dettata in materia di iva, art. 51, c. 2, n. 2), d.p.r. 633/1972 è stata sottoposta al vaglio di legittimità della Corte Costituzionale, che, con ord. 23 maggio 2008, n. 173, l'ha dichiarata inammissibile e infondata.

²⁸⁰ Per un commento a questa sentenza, si veda M.C. FREGNI, *Verifiche bancarie e illegittimità delle presunzioni sui "compensi" applicata ai lavoratori autonomi*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, p. 105 e

sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Cost., dichiarando l'illegittimità costituzionale della norma, limitatamente alle parole «o compensi»²⁸¹.

ss.; P. BORIA, *Un leading case della Corte costituzionale in materia di presunzione bancaria (nota a Corte Cost. n. 228/2014)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 250 e ss.; E. ARTUSO, *Finalmente dichiarata incostituzionale la presunzione 'prelevamento=compenso' per i professionisti: prime osservazioni 'a caldo'*, *ivi*, p. 250 e ss., con postilla di G. FRANSONI, *Il coraggio della Consulta, il valore indiziario dei prelevamenti bancari e il principio di Al Capone*, *ivi*, p. 260 e ss.; M. CARDILLO, *Davvero incostituzionale la presunzione sui prelevamenti bancari dei lavoratori autonomi?*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 221 e ss.. In un'ottica più squisitamente costituzionalistica, si veda A. ROVAGNATI, *La dichiarazione di incostituzionalità della presunzione di compensi fondata sui prelevamenti bancari: luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 694 e ss.

²⁸¹ La questione sollevata dalla Comm. trib. reg. di Roma nell'ordinanza di rimessione del 10 giugno 2013, n. 27/29/2013, si articolava in due gruppi di censure: uno – comprensivo della seconda (artt. 3 e 24 della Costituzione) e della quarta censura (artt. 3 e 53 Cost.) – avente ad oggetto l'estensione della inversione della prova e della presunzione ai compensi dei lavoratori autonomi; l'altro – comprensivo della prima (art. 24 Cost.) e della terza censura (art. 111 Cost.) – avente ad oggetto l'applicazione retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della l. n. 311/2004. La Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura relativa agli artt. 3 e 24, tenendo conto del carattere ancipite e alternativo della formulazione; ha accolto la censura relativa agli artt. 3 e 53; ha ritenuto assorbita quella relativa agli artt. 24 e 111 Cost.

Per un'analisi dell'ordinanza di remissione, si veda, F. D'AYALA VALVA, *Dubbi di costituzionalità del "prelevometro"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, p. 697 e ss.; in senso critico, G. FRANSONI, *Ancora alla Consulta la presunzione sui prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 386 e ss.; A. MARCHESELLI, *Presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un "pasticciaccio brutto" tra*

La Corte ha sottolineato che, sebbene le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo abbiano delle caratteristiche comuni, esistono delle specificità di quest'ultima categoria che fanno ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento in base alla quale il prelevamento dal conto corrente bancario va considerato anche per questa categoria come un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

Invero, se il fondamento economico-contabile (correlazione costi/ricavi) può essere considerato congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, caratterizzato da continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi - con la conseguenza che potrebbe presumersi che eventuali prelevamenti non giustificati o contabilmente annotati dal conto corrente dell'impresa, siano espressione di fenomeni evasivi e quindi censurabili (mediante la ripresa a tassazione) da parte del fisco²⁸² - la posizione dei lavoratori autonomi va differenziata.

L'attività degli esercenti arti e professioni, infatti, «*si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali*»²⁸³.

illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 761 e ss.

²⁸² In questo senso infatti si era pronunciata la Corte Costituzionale nella sentenza dell'8 giugno 2005, n. 225.

²⁸³ Sulle differenze che caratterizzano i soggetti percipienti redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo, A. FANTOZZI, *Imprenditore*

Senza considerare che, come la stessa Consulta ha ammesso, ulteriore profilo di irragionevolezza della presunzione è rappresentato dal fatto che per queste categorie di soggetti è previsto un sistema di contabilità semplificato, che determina una fisiologica promiscuità di entrate e uscite professionali e personali.

Su queste basi la presunzione inserita dalla novella del 2004 è stata dichiarata dalla Corte Costituzionale lesiva del principio di ragionevolezza e di quello di capacità contributiva, essendo *«arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito»*.

Le critiche avanzate in dottrina al modulo presuntivo in esame hanno avuto credito presso la Consulta con un effetto dirompente sul contenzioso in essere e su quello futuro imperniato sulle rettifiche aventi ad oggetto la posizione degli esercenti arti e professioni.

Tuttavia, rimanendo applicabile agli imprenditori, la presunzione suscita comunque le perplessità sopra evidenziate. Invero, essa non è legata a canoni di verosimiglianza, posto che non è possibile rinvenire una regola di comune esperienza che possa giustificare il nesso *«prelevamento uguale ricavo/compenso in nero»*, e non permette al contribuente un ampio margine di prova contraria.

Le ripercussioni in ambito processuale sono evidenti: si altera la normale regola di ripartizione dell'onere probatorio, in nome di una scelta non ragionevole operata dal legislatore, e si finisce per avvantaggiare ingiustamente

e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA, Milano, 1982, p. 112 e ss.

la parte pubblica, alleggerendo l'onere della prova posto a suo carico. Dall'altro lato, si restringe la possibilità di controprova del contribuente che inevitabilmente viene tassato per una ricchezza inesistente o che quantomeno non fa capo a questi.

Tutto ciò considerato, è evidente come, per evitare una compressione del principio di parità delle parti, del diritto di difesa, e più in generale del principio di capacità contributiva, è necessario rifuggire da qualsiasi applicazione automatica della presunzione tipizzata nella norma in commento²⁸⁴.

2.2. Le presunzioni di redditività dettate per le società e gli enti c.d. «non operativi» nell'art. 30 della l. 724/1994

L'art. 30 della l. 724/1994²⁸⁵, rubricato «*Società di comodo. Valutazione dei titoli*», detta la disciplina delle società e degli enti c.d. «non operativi»²⁸⁶.

²⁸⁴ Peraltro, nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 6 agosto 2014, n. 25/E, par. 2.3, viene specificato che, poiché «*scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale del soggetto sottoposto a controllo... le presunzioni fissate dalla citata norma a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'Ufficio secondo logiche di proporzione e ragionevolezza avulse da un acritico automatismo*».

²⁸⁵ Questa norma prevede che: «*1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari,*

Questa normativa ha subito nel tempo numerose modifiche²⁸⁷, tutte tese a «*scoraggiare le distorsioni e le patologie*»²⁸⁸ derivanti dall'impiego di società ridotte a

risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali...».

La stessa disciplina si applica alle società in «perdita sistematica», ossia per tre periodi d'imposta consecutivi, in base alle modifiche introdotte dall'art. 2, cc. da 36-*decies* a 36-*duodecies* e ss., del d.l. n. 138/2011.

²⁸⁶ L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 354-355, in particolare note 651 e 652, sostiene che, nonostante le espressioni «società non operative» e «società di comodo» siano utilizzate in maniera alternativa, esse andrebbero tenute distinte, in quanto distinti sono i fenomeni di mero godimento senza impresa e di interposizione fittizia.

²⁸⁷ Per approfondire l'evoluzione normativa, si veda la Circolare Ag. Entr., 4 maggio 2007, n. 25/E. Le modifiche più rilevanti si sono avute ad opera dell'art. 1, cc. 109 e ss., della l. n. 296/2006 (c.d. «legge Finanziaria per il 2007»), che ha rafforzato i presupposti di applicabilità della norma e introdotto la possibilità di presentare interpello disapplicativo; dell'art. 1, cc. 128 e 129, della l. n. 244/2007 (c.d. «legge Finanziaria per il 2008»), che ha previsto nuove ipotesi di esclusione dal campo di applicazione della disciplina in esame, rimodulando i coefficienti da applicare nel test di operatività e nella determinazione del reddito minimo; dell'art. 2, cc. 36-*quinquies* e ss. del d.l. n. 138/2011.

In dottrina, L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 1, sottolinea come la «*irrequietezza del legislatore*» non sia sintomo dell'intenzione di affinare questo strumento accertativo, bensì l'ennesima prova del dilagante uso delle norme tributarie come strumenti di politica finanziaria.

²⁸⁸ L'espressione è mutuata da G. FALSITTA, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996, p. 13. L'Autore afferma che «*La società di comodo era stata concepita, sulla carta, dagli ideatori, come una enorme rete che*

meri involucri, non di rado in perdita, e spesso costituite non per scopo lucrativo²⁸⁹, ma per eludere la normativa fiscale²⁹⁰.

La disincentivazione viene perseguita dal legislatore attribuendo alla società «non operativa» un reddito minimo collegato ai suoi assetti patrimoniali.

Più nel dettaglio, il regime previsto dalla norma si applica nel caso di mancato superamento del *test* di «non operatività», che consiste in un'operazione matematica che pone a confronto i ricavi effettivi e quelli determinati dalla legge²⁹¹.

avrebbe dovuto permettere, al fisco, di pescare tonni, branzini, orate, merluzzi, insomma il fior fiore della fauna marina. Si è finito, in fin dei conti, col fabbricare un arnese che a fuori di strappi, esclusioni, buchi e sbrindelli, con connessi rattoppi, è diventato una reticella che permetterà all'erario di acciuffare una miriade di sardine, trigliette, vongole e tanti granchi. I pesci grossi e medi stanno a guardare e ghignano, o festeggiano lo scampato pericolo».

²⁸⁹ Posto che l'art. 2247 c.c. prevede che «con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividere gli utili», le società dovrebbero essere costituite per lo svolgimento di un'attività economica e per far sì che contengano beni che vengono goduti dai soci. Così, L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 132.

²⁹⁰ L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 354, ove l'autore richiama G. TREMONTI, *Il libro bianco del nuovo fisco*, in *Il Sole 24 ore*, p. 99.

²⁹¹ Prima della modifica introdotta dalla l. 296/2006 si procedeva diversamente: qualora l'Ufficio avesse voluto contestare la «non operatività» di una società, avrebbe dovuto farlo in sede di contraddittorio. Nella disciplina attuale, viceversa, la «non

Il mancato superamento del *test* comporta l'attribuzione del «reddito minimo» predeterminato dal legislatore in base alla presunzione secondo cui il reddito non può essere inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione di certe percentuali al valore dei beni posseduti²⁹².

operatività» discende automaticamente dal mancato superamento del *test*.

Alla luce di queste modifiche alcuni Autori hanno parlato di gravoso «ticket» posto a carico delle società: così, D. STEVANATO, *Le società “di comodo”, tra imposizione cripto-patrimoniale e dirigistico utilizzo extrafiscale del tributo*, in D. STEVANATO – R. LUPI, *Le società “di comodo”: dov'è la capacità economica?*, in *Dial. trib.*, 2007, p. 5; A. VIGNOLI, *La mistificazione reddituale di un prelievo patrimoniale*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 140; A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 142.

²⁹² Proprio la connessione diretta tra valori patrimoniali e imponibile ha fatto parlare di imposizione di natura sostanzialmente patrimoniale, così L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 4; ID., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 360; M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2012, pp. 725; L. PEVERINI, *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 132–133, esclude che si possa parlare di presunzione di reddito minimo, in quanto si tratta di un'imposta sul patrimonio la cui base imponibile viene dichiarata dalla società, con la conseguenza che l'unica presunzione legale riscontrabile è quella di non operatività. Contrario alla posizione di quest'ultimo autore

Pertanto, si considera «non operativa» quella società il cui ammontare di ricavi, incrementi delle rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione di una serie di percentuali al valore di elementi individuati dal legislatore iscritti nello stato patrimoniale del bilancio²⁹³.

Non essendo questa la sede per approfondire il calcolo operato²⁹⁴, va comunque sottolineata una contraddizione in termini: si attribuisce un reddito minimo ad una società non operativa che in quanto tale dovrebbe essere inerte²⁹⁵.

Quanto al modulo presuntivo che fa derivare dal possesso di certi beni (fatto noto), per mezzo di un calcolo matematico, il reddito (fatto ignorato) del soggetto

si dimostra, D. STEVANATO, *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 144.

²⁹³ Per approfondimenti in questo senso, M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2012, pp. 717 e ss.

²⁹⁴ Per l'applicazione delle percentuali normative predeterminate si veda la Circolare Ag. Entr. n. 25/E del 2007, par. 4 «Determinazione del reddito imponibile minimo».

²⁹⁵ L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 364; R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 60 e 63; M. TRIVELLIN, *L'uscita dal regime delle società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 19.

passivo, il carattere «apodittico»²⁹⁶ sta nel fatto che le percentuali da applicare per determinare il reddito minimo non sono in alcun modo corrispondenti all'*id quod plerumque accidit*.

Esse sono solo ed esclusivamente espressione della volontà del legislatore, in quanto non consentono di fotografare il reddito effettivamente prodotto dal soggetto «non operativo».

Questo profilo di criticità, che di per sé solo sarebbe idoneo a censurare questa presunzione, sembra stemperato dalla possibilità che viene data al contribuente di attivare il procedimento disapplicativo mediante interpello²⁹⁷.

²⁹⁶ L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 362-364. Per una definizione del carattere di *apoditticità*, *ivi*, p. 18-19, l'Autore attribuisce questo carattere a quegli elementi la cui esistenza o consistenza sono individuate in base alla legge o ad un atto secondario senza che sussista alcun collegamento con il piano degli accadimenti. ID., *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 7-8, si parla di coefficienti molto rozzi, che non hanno alcun supporto dimostrativo, che non hanno ricevuto alcun appuramento empirico, né provengono da un'indagine storica verificabile. Proprio per questo vengono percepiti come iniqui e odiosi.

²⁹⁷ Secondo quanto previsto dal c. 4-*bis* della norma in esame, «*In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*».

Non è interessante ai fini del nostro lavoro l'analisi del profilo dell'impugnabilità o meno del diniego di disapplicazione. Sul

In sede di interpello, quindi, il contribuente che voglia evitare l'applicazione della normativa di sfavore deve dare

punto si segnala che nelle pronunce della Corte di Cassazione si registrano orientamenti contrastanti: da una parte si ritiene che sussista l'obbligo di impugnazione del diniego, a pena di inammissibilità del ricorso avverso l'avviso di accertamento susseguente (Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663, Cass., sez. VI-5, ord., 20 novembre 2012, n. 20394); dall'altra, si sostiene che l'impugnazione sia una mera facoltà (Cass., sez. trib., 28 maggio 2014, n. 11929; Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010). In dottrina, in senso critico sull'opportunità di proporre impugnazione avverso il diniego di disapplicazione, data la carenza di interesse ad agire: G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, AA. VV., M. Miccinesi (a cura di), Padova, 1999, p. 471; D. STEVANATO, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: assenza di "efficacia preclusiva" e superfluità di una tutela giurisdizionale*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, p. 30; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 15; F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 365 e ss.; ID., *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 462 e ss.; F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1701; M.V. SERRANÒ, *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 115. *Contra*, F. CROVATO, *Disapplicazione delle norme antielusive e "preventività" della richiesta*, in F. CROVATO – D. STEVANATO – R. LUPI, *Interpelli fiscali: preventività rispetto a cosa?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 1278; G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1027; P. RUSSO, *Giustizia tributaria*, in *Enc. Dir., Annali*, II, 2, Milano, 2008, p. 640; M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 523.

dimostrazione delle «oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi»²⁹⁸.

Anche in questa possibilità data al contribuente si riscontra un evidente profilo di criticità.

E segnatamente, secondo l'Amministrazione finanziaria nelle «situazioni oggettive» cui fa riferimento la norma rientrano quelle ordinarie o straordinarie che non abbiano permesso alla società di raggiungere la soglia dei ricavi minimi, ad esclusione di quelle generate dalle scelte del contribuente, da imperizia o negligenza gestionali.

In altre parole, le uniche situazioni valorizzabili sarebbero quelle oggettive in senso stretto, ossia quelle riferibili al settore di appartenenza o al mercato in generale, rimanendo viceversa escluse quelle specificamente collegate alla realtà personale del soggetto passivo²⁹⁹.

È evidente come una simile interpretazione contrasti con il diritto di difesa del contribuente, nonché con il principio di capacità contributiva.

Interpretando in senso così restrittivo la norma, si riduce il margine di prova contraria concesso al contribuente per

²⁹⁸ Si ricorda, peraltro, che il c. 4-ter prevede che «Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis».

²⁹⁹ Per un'analisi dei casi di disapplicazione affrontati dall'Amministrazione finanziaria, si veda la Circolari Ag. Entr., n. 44/E del 9 luglio 2007; n. 25 del 4 maggio 2007, par. 8; n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 6.2; n. 5/E del 2 febbraio 2007, par. 4.

L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 12, afferma che l'espressione usata dal legislatore sarebbe a delimitare l'ambito delle condizioni obiettivamente verificabili, quindi non solo oggettive, ma anche soggettive.

dimostrare il reddito effettivo conseguito o la perdita realmente subita, tanto da tassare una ricchezza meramente potenziale, del tutto sganciata dal quadro economico reale. Peraltro, in nessun caso l'ente impositore con propri atti dovrebbe limitare l'oggetto della prova esperibile dal contribuente individuando esso stesso il tema della prova che il privato è tenuto a fornire, con evidente riduzione delle possibilità di vincere le presunzioni *pro fisco*.

Senza considerare che, se la *ratio* della norma è quella di disincentivare l'uso della struttura societaria per intestare beni che non siano impiegati nell'attività produttiva, allora la disapplicazione dovrebbe essere garantita a condizione che il contribuente dimostri che l'attività produttiva è in realtà esercitata, prescindendo dal reddito minimo predeterminato dalla norma³⁰⁰.

Ma vi è di più.

L'Amministrazione finanziaria infatti in principio si era spinta oltre. Pur a fronte della lettera della legge – la società interessata «può» richiedere la disapplicazione – pretendeva che sul contribuente gravasse l'obbligo, non la facoltà, di presentare interpello, a pena di impossibilità di difendersi in sede contenziosa³⁰¹.

³⁰⁰ L. PEVERINI, *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 134, precisa che la norma non riconosce la possibilità alla società di aver prodotto un reddito inferiore a quello predeterminato: ciò che può invece essere dimostrato è che la società non sia stata costituita al fine di essere un mero contenitore di beni, ossia rispetto alla presunzione di non operatività.

³⁰¹ Circolare Ag. Entr., n. 5/E del 2 febbraio 2007, par. 3.3, in base alla quale «*in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile*». Nello stesso senso, nella giurisprudenza di merito,

In altre parole, il diritto di impugnare l'atto impositivo veniva subordinato alla presentazione dell'istanza.

Questo orientamento era in netto contrasto con gli artt. 24, 53 e 113 Cost., nella misura in cui escludeva la possibilità che il contribuente accedesse alla fase contenziosa³⁰²; con l'insegnamento della Corte Costituzionale che ha

Comm. trib. prov. Pisa, 3 giugno 2014, n. 437; Comm. trib. prov. Genova, 12 marzo 2012, n. 47/12/12; Comm. trib. reg. Bari, 30 aprile 2012, n. 78/25/12.

Si ritiene utile precisare che la norma in esame prevede che la società interessata alla disapplicazione «*può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*». L'art. 38-bis, c. 8, prevede a sua volta che «*Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione*».

La differenza tra le due disposizioni è lampante: se ai sensi dell'art. 30, c. 4-bis, il contribuente «*può*» presentare istanza per la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo nelle forme e con le modalità previste dall'art. 37-bis, c. 8; ai sensi di quest'ultima, al fine della disapplicazione «*deve*» presentare apposita istanza. Ad una facoltà si contrappone un obbligo.

³⁰² R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 71-72, secondo il quale l'imprescindibilità dell'istanza di interpello troverebbe la giustificazione nell'interesse fiscale a far emergere subito le società ritenute non operative. L'Autore si dimostra tuttavia scettico nei confronti del fatto che questa ragione possa prevalere sul diritto di difesa del contribuente.

affermato a più riprese l'illegittimità di subordinare la tutela giurisdizionale al previo esperimento del procedimento amministrativo³⁰³; con le disposizioni contenute nel d.lgs. 546/1992, che contemplano casi specifici di inammissibilità, circoscritti dalla giurisprudenza di legittimità a casi particolarmente gravi, nei quali non rientrava di certo l'ipotesi in esame³⁰⁴.

Senza considerare che in nessun caso l'ente impositore può con propri atti limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale l'oggetto della prova esperibile dal contribuente individuando esso stesso il tema della prova che il privato è tenuto a fornire.

Soltanto a distanza di tre anni³⁰⁵, l'Amministrazione finanziaria ha rivisto la propria posizione, ritenendo che, nel caso di ricorso proposto senza il preventivo esperimento dell'interpello disapplicativo, sia applicabile una sanzione³⁰⁶, se in sede di accertamento emerga che non sussistono ragioni che legittimano la disapplicazione della disciplina.

³⁰³ Corte Cost., 24 febbraio 1995, n. 56; Corte Cost., 27 luglio 1994, n. 360; Corte Cost., 23 novembre 1993, n. 406; Corte Cost., 4 marzo 1992, n. 82; Corte Cost., 18 gennaio 1991, n. 15.

³⁰⁴ M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2012, p. 739 e nota 41.

³⁰⁵ Circ. Ag. Entr., 14 giugno 2010, n. 32/E.

³⁰⁶ Si tratta della sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro prevista dall'art. 11, c. 1, del d.lgs. 471/1997. Sull'applicabilità di questa sanzione dubbi sono stati avanzati, partendo dalla considerazione che nessuna norma impone al privato di avvalersi dell'interpello disapplicativo, così F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, p. 369.

Sul punto la Corte di Cassazione si è pronunciata di recente nel senso di escludere che la procedura di interpello sia una via obbligata per il superamento della presunzione posta dalle disposizioni anti-elusive. Al contribuente, invero, deve essere «*sempre consentito di fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno*»³⁰⁷.

I tre profili di criticità sopra emarginati³⁰⁸ evidenziano come, a fronte di un dettato normativo non rispondente ai canoni dell'*id quod plerumque accidit*, la discrezionalità attribuita al legislatore nell'individuazione dei collegamenti inferenziali tra fatto noto e fatto ignorato sconfinava nell'arbitrio, favorendo indiscriminatamente il fisco.

Nel caso che ci occupa, la reiterazione di perdite fiscali può (giustamente) insinuare il dubbio sulla sussistenza di qualche anomalia. Sarebbe quindi plausibile che il fisco

³⁰⁷ Cass., sez. VI-5, 15 luglio 2014, n. 16183, con nota di F. PISTOLESI, *La non obbligatorietà dell'interpello "disapplicativo"*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2932 e ss. Nello stesso senso, R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 72; F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 2995 e ss.

³⁰⁸ E segnatamente, la circostanza che le percentuali individuate dal legislatore siano solo frutto della sua volontà, senza essere rispondenti all'*id quod plerumque accidit*; che la prova delle situazioni oggettive, che non hanno permesso alla società di raggiungere il reddito minimo calcolato in base alla norma, secondo quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, sia limitata alle situazioni oggettive in senso stretto; che sino in tempi recenti l'Amministrazione finanziaria abbia considerato, quale condizione alla proposizione del ricorso, la previa presentazione dell'interpello disapplicativo.

ponesse in essere tutti gli accertamenti del caso, al fine di accertare se di perdite effettive si tratti.

Invece, la soluzione del legislatore è quella di prevedere una forma surrettizia di imposizione patrimoniale, ossia impone che venga dichiarato un reddito che molto verosimilmente è lontano dalla effettiva capacità contributiva del soggetto passivo.

La determinazione del reddito delle società di comodo si fonda su criteri aleatori, che non rappresentano regole d'esperienza ricavate da analisi della realtà fattuale e di elaborazioni statistiche applicate a dati concreti tratti dal settore di riferimento. E segnatamente, la modalità di calcolo del reddito muove dal presupposto, per niente scontato, che vi sia un rapporto diretto tra valore del patrimonio e ammontare del reddito³⁰⁹.

³⁰⁹ Il rapporto stabilito tra patrimonio e redditività potenziale rievoca la «attitudine» di un bene a produrre reddito riconosciuta dalla Corte Costituzionale ai fabbricati facenti parte del catasto edilizio urbano. Con la sentenza 31 marzo 1965, n. 16, la Consulta ha dichiarato legittimo il sistema di accertamento catastale e la previsione di un suo aggiornamento da parte del Ministro delle finanze. Ritiene infatti che *«La capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito che percepisce di fatto la persona gravata dal tributo. Quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale: ed è giusto che ciò avvenga perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 della Costituzione). La legge, che disciplina le imposte immobiliari non indulge né può indulgere all'inerzia, all'incapacità di gestione, alla liberalità del contribuente, che ad esempio non tragga adeguato compenso*

Quasi a voler dire insomma che il soggetto che ha nelle disponibilità un certo bene (impresa) deve essere tassato per il fatto che quel bene anche solo in via potenziale è idoneo a produrre reddito; non essendo affatto rilevante se le potenzialità di quel bene siano effettivamente sfruttate in termini di redditività.

Questa concezione ha un evidente riflesso in ambito probatorio: viene ammessa una deroga alla regola generale di ripartizione dell'onere probatorio che avvantaggia irragionevolmente una parte (quella pubblica) a scapito dell'altra (quella privata), sollevando gli uffici non solo dalla fatica di accertare le reali anomalie tra potenzialità reddituale e redditi dichiarati per mezzo di controlli effettuati caso per caso, ma altresì dalla fatica di dimostrarne la sussistenza in sede processuale³¹⁰.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria, quando afferma che le situazioni oggettive cui la norma fa riferimento sono esclusivamente quelle in senso stretto, si trincerava dietro lo schermo fornito dalla presunzione per rendere inattaccabile la contestazione.

Eppure, come si è già avuto modo di precisare, le presunzioni devono essere sempre costruite in modo da

dall'impiego del suo immobile. Perciò colpisce il possessore... non sopra il canone effettivamente conseguito, ma su quello che, a parità di condizioni, avrebbe potuto conseguire l'uomo medio».

La sentenza è in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984, p. 202 e ss. Un riferimento è anche in ID., *Introduzione. Una giurisprudenza necessitata*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. XIV.

³¹⁰ R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 64; R. LUPI, *Modifiche alle società di comodo: norma antievasione o patrimoniale camuffata?*, in *Dial. trib.*, 2006, p. 1432.

garantire al contribuente l'effettiva possibilità di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno.

Diversamente, quanto più si assottiglia il margine di prova contraria, infatti, tanto più la presunzione legale relativa muta i propri caratteri in presunzione assoluta, avvantaggiando l'Amministrazione finanziaria e piegando allo stesso tempo il contribuente alle logiche distorte della politica finanziaria.

2.3. La presunzione di redditività dettata nell'art. 38, c. 5, del d.p.r. 600/1973

L'art. 38, c. 5, del d.p.r. 600/1973³¹¹ disciplina un'ipotesi peculiare di accertamento sintetico, il c.d. «redditometro».

³¹¹ Il quinto comma di questa norma prevede: «*La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma*». Il sesto comma individua una soglia di indifferenza pari al 20 per cento del reddito dichiarato, al di sotto del quale il reddito presunto non rileva. Con la conseguenza che la tolleranza è più alta quanto più elevato è il reddito dichiarato, come notano, L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 382, nota 746; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 427.

L'accertamento sintetico redditometrico dalla disponibilità di certi beni o servizi (fatto noto) fa discendere la disponibilità di un certo reddito (fatto ignorato).

Al fine di determinare il reddito complessivo del contribuente, si tiene conto pertanto di fatti-indice di capacità contributiva individuati con decreto del Ministro delle Finanze³¹².

Da ultimo, con il d.m. 24 dicembre 2012³¹³, è stato ampliato il novero degli elementi indicativi di reddito posti a fondamento del redditometro, valorizzando anche la

³¹² Numerosi sono stati i decreti che hanno disciplinato questo strumento prima delle modifiche introdotte con il d.l. 78/2010, conv. in l. 122/2010, e segnatamente, il d.m. 21 luglio 1983 e 13 dicembre 1984, il d.m. 4 aprile 1989, il d.m. 10 settembre 1992 aggiornato poi con il d.m. 21 settembre 1999 e così via.

³¹³ Il d.m. è rubricato «*Contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito*».

F. TESAURO, *Dalle origini al nuovo accertamento sintetico e redditometrico: un'introduzione*, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 8, precisa che il decreto, avendo natura regolamentare, può essere oggetto di sindacato giurisdizionale, sia da parte del giudice amministrativo, che può annullarlo, sia da parte del giudice tributario, che può disapplicarlo. Della stessa opinione è G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 368.

In questo senso si era espressa la Corte Costituzionale nella sentenza 7 luglio 1987, n. 283, poi richiamata nell'ordinanza 17 maggio 1989, n. 299. In dottrina alcuni Autori hanno ritenuto il redditometro un atto regolamentare avente portata normativa: A. FANTOZZI, *L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 461 e ss.; A. DI PIETRO, *Potere normativo e funzione amministrativa nell'applicazione degli indici di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 349 e ss.

composizione del nucleo familiare e dell'area di appartenenza del contribuente³¹⁴.

La presunzione fissata dalla norma consente all'Amministrazione finanziaria, una volta accertata l'esistenza di determinati indici di capacità contributiva, di rideterminare il reddito complessivo del contribuente, a condizione che il reddito complessivo netto rideterminato si scosti per almeno un quinto da quello dichiarato anche per solo un periodo d'imposta³¹⁵.

Ai fini della quantificazione del reddito complessivo accertabile, l'Ufficio tiene conto delle spese sostenute dal contribuente; della quota parte della spesa ISTAT riferibile al contribuente in relazione ai consumi del nucleo familiare di appartenenza; delle ulteriori spese sostenute per beni e servizi; della quota di incrementi patrimoniali

³¹⁴ Il d.m. 24 dicembre 2012 è stato oggetto di sferzanti critiche da parte del Garante per la protezione dei dati personali, che, in un parere del 21 novembre 2013, ha constatato l'assurdità di certi meccanismi, con particolare riferimento all'elaborazione e all'utilizzazione delle medie ISTAT. Non a caso l'Amministrazione finanziaria nella Circ. Ag. Entr., 11 marzo 2014, n. 6/E, ha manifestato l'intenzione di adeguarsi al parere del Garante. Sul punto, A. MARCHESELLI, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto all'evasione fiscale*, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 151 e ss.; D. LIBURDI, *Il ruolo delle spese ISTAT nel nuovo redditometro: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate alla luce del parere del Garante della privacy*, *ivi*, p. 49 e ss.

³¹⁵ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 427; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 382. Prima del d.l. 78/2010 lo scostamento era del 25 per cento e doveva registrarsi per due periodi d'imposta.

relativi al periodo d'imposta; della quota di risparmio formatasi nell'anno³¹⁶.

La presunzione determina un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Quest'ultimo è chiamato a provare che ciò che emerge come maggiore capacità contributiva, in realtà è rappresentato da redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, secondo quanto previsto dal quarto comma della stessa disposizione³¹⁷.

In dottrina si ritiene altresì che il contribuente possa contestare la sussistenza dei fattori-indice nonché la quantificazione del reddito eseguita applicando i coefficienti «redditometrici», considerando i riferimenti di cui al quarto comma puramente esemplificativi³¹⁸.

³¹⁶ Art. 3 del d.m. 24 dicembre 2012.

³¹⁷ Potrebbe trattarsi ad esempio di redditi accumulati nei periodi d'imposta precedenti, di risarcimenti, di somme ricevute da familiari, di vincite e così via.

Rispetto al passato la formulazione è molto più ampia, ma solo in vi apparente, se si considera che sia in dottrina sia in giurisprudenza si era riconosciuta la possibilità per il soggetto passivo di fornire illimitate prove contrarie per superare la presunzione, così, L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 890 ed *ivi* note 11, 12 e 13.

Sul punto si veda G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 32 e ss.

³¹⁸ F. TESAURO, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1948; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 223; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto*

Si tratta pertanto di una presunzione legale relativa, come confermato dalla dottrina maggioritaria³¹⁹ e da copiosa giurisprudenza di legittimità³²⁰.

Sul punto va precisato che proprio la Suprema Corte in tempi recenti ha fatto registrare un arresto in questo senso, in quanto ha qualificato il redditometro quale presunzione

tributario, Padova, 2010, p. 290; G.M. CIPOLLA, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 463. Sulla ampiezza della prova contraria che il contribuente può fornire, in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 6 giugno 2014, n. 12745; Cass., sez. trib., 24 ottobre 2005, n. 20588.

³¹⁹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 427 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2011, p. 219; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 316; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 289; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 373 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1924, e segnatamente nota 41; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 353. *Contra*, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 219; ID., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 268.

³²⁰ *Ex multis*, Cass., sez. trib., 7 febbraio 2007, n. 2656; Cass., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14367; Cass., sez. trib., 23 luglio 2007, n. 16284; Cass., sez. trib., 30 ottobre 2007, n. 22936; Cass., sez. trib., 11 febbraio 2009, n. 3316; Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6813; Cass., sez. trib., 29 aprile 2011, n. 9549; Cass., sez. trib., ord. 19 dicembre 2011, n. 27545; Cass., sez. trib., 6 giugno 2014, n. 12745; Cass., sez. trib., ord. 6 agosto 2012, n. 14168; Cass., sez. VI-5, ord. 24 ottobre 2014, n. 22634.

semplice, al pari degli studi di settore³²¹. Con la conseguenza che esso non può costituire di per sé solo la dimostrazione della fattispecie di evasione, ma per soddisfare i requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessita di essere corroborato da elementi ulteriori³²².

Questo arresto giurisprudenziale, probabilmente dettato dalla esigenza di ampliare il margine di difesa del contribuente, non sembra particolarmente deciso.

Si segnala infatti che, nonostante il redditometro venga qualificato quale presunzione semplice, i Giudici richiedono in ogni caso che il contribuente fornisca la prova contraria prevista dalla norma³²³.

³²¹ Cass., sez. trib., 19 dicembre 2012, n. 23554; Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20806; Cass., 11 settembre 2013, n. 20800; Cass., sez. trib., ord. 29 gennaio 2014, n. 2015.

In precedenza, non qualificavano il redditometro quale presunzione semplice in modo espresso, ma in modo «mediato», Cass., sez. trib., ord. 22 ottobre 2010, n. 21661, che equiparava il vecchio redditometro agli accertamenti standardizzati; Cass., sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13289, che equiparava il redditometro agli studi di settore.

³²² Cass., sez. trib., 19 dicembre 2012, n. 23554, con nota di M. BEGHIN, *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2035.

³²³ Appare, invero, una contraddizione in termini sostenere che i risultati dell'accertamento redditometrico debbono essere qualificati come presunzioni semplici e al contempo indagare sulla posizione del contribuente pretendendo che sia questi a fornire elementi «certi ed incontestabili» atti a scardinare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria. Solo la presunzione legale relativa comporta l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente: se il contribuente non assolve il proprio onere dimostrativo, il giudice è obbligato a porre i fatti presunti *ope legis* a fondamento della sentenza. È evidente però che non ha senso qualificare il redditometro come presunzione semplice, se poi

Eppure, non ha senso parlare di presunzione semplice se il giudice è chiamato a verificare l'attendibilità della prova contraria fornita dal contribuente.

Delle due l'una: o si tratta di presunzione legale relativa che comporta un'inversione dell'onere della prova oppure di presunzione semplice la cui persuasività è rimessa alla valutazione del giudice.

Ai fini della nostra indagine, prescindendo dalla qualificazione di presunzione semplice o legale, i giudici di legittimità richiedono in ogni caso la prova contraria del contribuente, senza dubbio è necessario che quest'ultimo sia messo in grado di assolvere all'obbligo di fornire la prova contraria³²⁴, per evitare che quest'ultima si riduca ad una *probatio diabolica*, che sottoponga a tassazione una ricchezza inesistente.

In questo senso quindi è possibile apprezzare il tentativo del legislatore del 2010³²⁵, che ha cercato di garantire che la presunzione legale, per sua natura avulsa dalla realtà economica del singolo, sia calata nel contesto storico di riferimento sin dalla sua elaborazione, e comunque quanto meno al momento della sua applicazione. Il legislatore,

oggetto di valutazione da parte del giudice non è la persuasività della ricostruzione presuntiva effettuata dall'amministrazione finanziaria, ma l'attendibilità della prova contraria fornita dal contribuente. Su questo punto, M. BAMBINO, *Il redditometro sotto la lente delle prove presuntive: brevi spunti di riflessione dalla giurisprudenza di merito*, in *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 213 e ss.

³²⁴ L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa e con obbligo del contraddittorio*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi e V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 275.

³²⁵ Facciamo riferimento alle modifiche introdotte con il d.l. 78/2010, conv. in l. 122/2010.

infatti, ha introdotto la «soglia di indifferenza» di almeno il 20 per cento tra reddito dichiarato e reddito accertabile in base al redditometro; l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati tenendo conto della famiglia e dell'area di appartenenza; la previsione che il nuovo redditometro sarà sottoposto a revisione biennale; l'indicazione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo³²⁶.

Ebbene, il tentativo di agganciare l'accertamento sintetico redditometrico alla comune esperienza ha senso se e solo se in ambito processuale al contribuente viene garantita la possibilità di fornire una prova contraria quanto più ampia possibile, al fine di riequilibrare la riduzione dell'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria.

Al contribuente, naturalmente, deve essere garantita la possibilità di dimostrare che le spese che gli sono state attribuite sono errate nell'*an* e nel *quantum*.

Nel caso in cui non sia in grado di provare che la spesa attribuitagli non gli è in tutto o in parte imputabile oppure che l'indice standardizzato di spesa non corrisponde a quella effettivamente sostenuta, potrà comunque sottrarsi alla valenza presuntiva di tali elementi dimostrando che la spesa è stata assolta con redditi esenti, non imponibili, maturati in altro periodo d'imposta o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ancora con disponibilità di altri soggetti.

³²⁶ A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Il “nuovo” redditometro tra accertamenti standardizzati e metodi induttivi: natura giuridica, oneri procedurali e strategie difensive*, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 45, precisano come questa importante novità introdotta nel 2010, non abbia in ogni caso portato con sé l'indicazione delle conseguenze che potrebbero prodursi nel caso di omessa attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio.

A questo proposito va precisato che, secondo quanto sostenuto da una parte dei giudici di legittimità, per provare lo scostamento dal reddito determinato in base al redditometro è sufficiente provare il possesso prolungato di redditi esenti o comunque non risultanti dalla dichiarazione. Non è necessario, quindi, che il contribuente provi che l'acquisto di beni e servizi sia avvenuto proprio con quelle somme³²⁷. In conformità con questo orientamento, a nostro avviso andrebbe contrastata la tendenza dell'Amministrazione finanziaria di pretendere, anche nella nuova versione del redditometro, che il

³²⁷ Secondo la Cassazione la norma non richiede alcuna prova circa la reale destinazione delle somme, ma solo la dimostrazione dell'esistenza delle stesse. In questo senso, Cass., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17664; Cass., sez. trib., 19 marzo 2014, n. 6396, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e reddito metrico*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, p. 588 e ss. I giudici di legittimità successivamente hanno chiarito che il contribuente deve dimostrare che l'entità di questi ulteriori redditi e la durata del loro possesso abbiano consentito il sostenimento delle spese considerate dall'ufficio. È necessario, in altre parole, escludere che quel denaro sia stato investito in altro e che quindi sia solo temporaneamente transitato sui conti correnti del contribuente. Così, Cass., sez. trib., 18 aprile 2014, n. 8995; nello stesso senso, Cass., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17663. Va ricordato che, in senso diametralmente opposto, altra parte della giurisprudenza di legittimità afferma che la prova contraria spettante al contribuente non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'essere stata la spesa per incrementi patrimoniali sostenuta proprio con quelle somme «*e non già con qualsiasi altro reddito (dichiarato)*». In questo senso, cfr. Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6813; Cass., sez. trib., 24 novembre 2010, n. 23785; Cass., sez. trib., 20 febbraio 2013, n. 4138; Cass., sez. trib., ord. 7 maggio 2014, n. 9904.

contribuente fornisca prova concreta dell'impiego dei disinvestimenti, senza considerare che in particolare per le spese ordinarie è impossibile riuscire a dimostrarlo.

Non solo.

Il contribuente deve avere la possibilità di provare che le somme impiegate per determinate spese sono il frutto di acquisizioni ereditarie, le disponibilità del reddito complessivo familiare, i prestiti o donazioni dei familiari, le dismissioni patrimoniali, i disinvestimenti e così via.

In definitiva, solo garantendo un'ampia prova contraria al contribuente si riduce il rischio di tassare una ricchezza meramente potenziale e totalmente slegata dalla capacità contributiva del soggetto passivo³²⁸.

Infatti, la determinazione sintetica del reddito non deve essere licenza di determinazioni arbitrarie, ma sempre ricerca del reddito effettivamente prodotto da quel contribuente, in quel periodo d'imposta, supportata da precisi elementi di fatto, da argomentazioni logiche e criteri di comune esperienza³²⁹.

Come efficacemente affermato in dottrina, «*L' 'uomo medio' è sempre un'astrazione, mentre l'art. 53 [Cost.]*

³²⁸ G.M. CIPOLLA, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 461 e 468. Afferma che si rischia di essere tassati su una capacità contributiva «*che è di altri (o probabilmente di nessuno)*», F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 54.

³²⁹ F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1924.

richiede che il concorso alle spese pubbliche sia collegato alla specifica capacità di ciascuno»³³⁰.

Solo la pienezza della prova e la libertà di prova consentono al contribuente di vedere tutelata la realtà contributiva propria, dimostrando di essere un soggetto «atipico».

³³⁰ F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'“ordinamento giuridico in cammino” dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 439.

CONCLUSIONI

Al termine di questo lavoro si ritiene necessario soffermarsi su quanto è emerso, al fine di compiere ulteriori riflessioni di portata generale.

Come si è visto, l'indagine che ci ha occupato ha preso le mosse dall'individuazione dei caratteri tipici della prova e dell'onere della prova nei processi civile, penale, amministrativo, per poi delineare le differenze che caratterizzano quello tributario.

Si è proceduto in questo modo per poter apprezzare appieno la vera essenza del processo tributario che, pur mutuando le regole del processo civile nei limiti sopra analizzati, si caratterizza per il fatto di essere un processo speciale in cui entrano in gioco interessi contrapposti: l'interesse fiscale ad una sollecita e certa riscossione dei tributi e l'interesse a tassare una ricchezza che sia espressione della reale capacità contributiva del soggetto passivo.

Si è quindi messo in evidenza come quello tributario non sia un rapporto paritario, perchè caratterizzato da un'ontologica asimmetria informativa³³¹.

Invero, i fatti che l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad accertare si verificano nella sfera del soggetto privato, che è l'unico a conoscere come effettivamente essi siano andati e che al contempo è fortemente interessato ad

³³¹ Ciononostante, come notato da attenta dottrina, dal punto di vista sostanziale quello tra Amministrazione finanziaria e contribuente è un rapporto di credito/debito al pari di una tipica obbligazione di diritto privato. Così, M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, *passim*.

occultarli³³². Proprio per questo motivo all'Amministrazione vengono attribuiti articolari poteri di indagine e controllo.

Si è proceduto quindi all'individuazione della regola base di ripartizione dell'onere della prova tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Prescindendo dalla applicabilità o meno nel processo tributario dell'art. 2697 c.c.³³³, è stato precisato come l'Amministrazione finanziaria possa essere qualificata quale «attore in senso sostanziale», il contribuente quale «convenuto in senso sostanziale».

In termini generali, infatti, l'onere della prova incombe sull'Amministrazione, che è tenuta a provare il fondamento della propria pretesa, dopo aver motivato in maniera adeguata l'accertamento³³⁴.

Al contribuente spetta invece provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa stessa.

La circostanza che sia quest'ultimo a proporre ricorso avverso l'atto impositivo non è idonea di per sé sola a far sì che questi debba provare i fatti posti a fondamento di una pretesa che evidentemente non è propria.

Ciò che muove il soggetto passivo a proporre impugnazione avverso il provvedimento impositivo è evitare che esso diventi definitivo e con esso la pretesa ivi recata.

³³² F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 39.

³³³ Sebbene la dottrina maggioritaria ne affermi l'applicabilità anche nel processo tributario, non manca chi ha manifestato la propria contrarietà a trasfondere questa norma in ambito tributario. A questo proposito, cfr. note 103, 104, 105.

³³⁴ Sulle differenze tra motivazione e prova, cfr. nota 76.

Viceversa, nel caso in cui il contribuente vanti un diritto di credito³³⁵ sarà suo onere dimostrare la fondatezza e la spettanza del credito.

In definitiva, la prova dei fatti posti alla base della pretesa erariale³³⁶ grava sull'Amministrazione finanziaria; quella dei fatti che riducono l'imposta dovuta³³⁷ o comunque dei fatti costitutivi del diritto di rimborso/esenzione, grava sul contribuente.

Si è visto quindi come, sebbene si possa tratteggiare nelle linee generali una regola di ripartizione dell'onere probatorio, si deve rifuggire da qualsiasi applicazione anelastica della stessa.

Infatti, la generale distribuzione dell'onere della prova non deve svilire un «*ben più vasto intreccio di argomentazioni contrapposte, una molteplicità di affermazioni fattuali reciprocamente interconnesse, la possibilità di frequenti valutazioni 'interlocutorie'*»³³⁸.

In altre parole, l'individuazione del soggetto su cui far gravare l'onere della prova è solo il punto di partenza di un processo dialettico che va calato nel contesto di riferimento.

È fondamentale quindi il ruolo del giudice che è chiamato a verificare in ciascuna controversia se il soggetto onerato della prova sia effettivamente nella possibilità di fornirla.

Delineata la regola generale di ripartizione dell'onere probatorio, lo sviluppo dell'indagine ha imposto l'analisi

³³⁵ Derivante dalla corresponsione di una certa somma in assenza di causa ovvero dal diniego di un'agevolazione fiscale.

³³⁶ Quali ricavi non dichiarati, maggiore valore del bene per l'imposta sui trasferimenti

³³⁷ Quali crediti d'imposta, costi, oneri deducibili.

³³⁸ Le espressioni sono di R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in Trattato di diritto tributario, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 299.

di due principi cardine del processo tributario che inevitabilmente interagiscono con essa: il principio dispositivo e quello di parità delle armi.

Quanto al primo, si è visto come il processo tributario sia sostanzialmente un processo di natura dispositiva, affidato quindi alla disponibilità delle parti.

A fronte del mancato assolvimento della prova da parte del soggetto che vi è onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del d.lgs. 546/1992.

Si tratta in linea generale di poteri integrativi dell'onere probatorio principale cui il giudice ricorre nel caso in cui sia necessario far fronte alla impossibilità o alla difficoltà evidente di una parte di fornire una certa prova in giudizio³³⁹.

Quanto al principio di parità delle parti, che rientra nel più ampio canone del giusto processo, si è avuto modo di evidenziare come esso sia posto a presidio della effettiva simmetria tra le parti coinvolte nel giudizio.

Invero, sebbene il rapporto sostanziale tra Amministrazione e contribuente non nasca come paritario, in ambito processuale si cerca di ottemperare a questa asimmetria, favorendo la parità tra le parti coinvolte.

Con specifico riferimento all'ambito probatorio, il principio di parità garantisce la tutela del diritto delle parti di poter ricorrere alle stesse prove e ai medesimi canali informativi.

³³⁹ Le limitazioni relative alla possibilità per il giudice tributario di porre in essere attività esplorative tali da colmare il *deficit* probatorio di una delle parti è diventato più evidente successivamente alle modifiche introdotte dal legislatore nel 2005, che hanno visto l'abrogazione del c. 3 dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992. Per un approfondimento in questo senso, cfr. il par. «*L'onere della prova e il principio dispositivo*», cap. 2.

Esso si sostanzia, quindi, nel diritto alla prova e nel diritto ad accedere alla stessa tipologia di prova.

Ciò significa che le parti devono essere messe in grado di difendersi provando, che al contribuente deve essere riconosciuto il diritto di introdurre nel processo gli stessi elementi probatori dell'Amministrazione finanziaria ed altresì che agli elementi di prova forniti da entrambe le parti sia attribuita pari dignità e pari efficacia, senza alcun privilegio per l'una o l'altra.

In senso più ampio, il principio di parità delle armi si traduce nella garanzia che in ambito processuale non si riconosca alcun privilegio in capo all'Amministrazione finanziaria quale titolare del potere impositivo.

Una volta evidenziata la regola generale di ripartizione dell'onere della prova e le modalità con cui essa interagisce con i principi dispositivo e di parità delle armi, nel prosieguo dell'indagine si è passati ad analizzare alcuni casi di «deviazione» dalla predetta regola, riscontrabili tanto in ambito giurisprudenziale quanto in ambito normativo.

Quanto alle deviazioni che si registrano nella giurisprudenza sia di merito sia di legittimità, sono stati presi in considerazione tre casi emblematici, e segnatamente le modalità di ripartizione dell'onere della prova nelle contestazioni da *transfer pricing*, da condotte antieconomiche e da operazioni inesistenti.

Nei tre casi testè menzionati è stato evidenziato come spesso il giudice, anche a fronte di un inizio di prova o persino di un mero sospetto insinuato dall'Amministrazione finanziaria³⁴⁰, richieda al

³⁴⁰ Ribadiamo che, in linea generale, l'Amministrazione è il soggetto onerato di fornire la prova della fondatezza della pretesa impositiva.

contribuente di fornire la prova i fatti che porterebbero all'annullamento della pretesa impositiva o quanto meno ad una riduzione della stessa.

Si riscontra quindi un atteggiamento benevolo nei confronti delle argomentazioni fornite dalla parte pubblica, che vengono valutate con meno rigidità e severità rispetto a quelle fornite dal contribuente, quasi come se la pretesa impositiva, promanando da una pubblica amministrazione, fosse a priori legittima.

Con conseguenze evidenti in termini di aggravio del *quantum* di prova richiesto al contribuente, che non di rado spesso si rivela *probatio diabolica*.

Rassegnate queste conclusioni in ambito giurisprudenziale, l'analisi si è spostata sulle modalità di ripartizione dell'onere probatorio legislativamente disciplinate.

Sulla ripartizione di detto onere incide anche la previsione, nelle singole leggi di imposta, di limiti e divieti fissati a scapito del contribuente, oltre che di vere e proprie inversioni dell'onere probatorio.

A questo proposito, quindi, si è ritenuto imprescindibile analizzare il tema delle presunzioni legali relative.

Queste ultime, infatti, producono riflessi sia sul versante sostanziale sia su quello probatorio³⁴¹.

³⁴¹ Come si è visto, sostiene che le presunzioni legali relative non sono vere e proprie prove, ma hanno al massimo una funzione para cognitiva, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 627-628; ID., *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 457-458.

Dal punto di vista sostanziale, semplificano le fattispecie che definiscono la pretesa erariale, prevedendo un rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignorato.

Dal punto di vista processuale, determinano una variazione della distribuzione tra le parti dell'onere probatorio, richiedendo al soggetto in favore del quale sono stabilite di dimostrare la sussistenza del solo fatto indiziante e dispensandolo al contempo dalla prova del fatto presunto.

All'altra parte viene richiesto, viceversa, di dare prova dell'inesistenza del fatto indiziante oppure dell'impossibilità di riscontrare nel caso di specie la veridicità dell'inferenza prevista dalla norma.

Le presunzioni legali relative regolano parimenti le conseguenze che derivano dal mancato assolvimento dell'onere dimostrativo: soccomberà chi abbia fondato la sua pretesa su un fatto indiziante che non abbia provato, oppure l'altra parte che non sia stata in grado di provare che nel caso di specie fatto indiziante e/o nesso causale non sussistano.

A rigore, queste presunzioni nascono per far fronte all'esigenza di ristabilire la parità tra le parti in un rapporto che non nasce come paritario, oltre che per favorire un corretto e celere soddisfacimento della pretesa erariale.

In altre parole, il legislatore interviene per ridurre le difficoltà che l'Amministrazione finanziaria incontra nel dimostrare la sussistenza di certi fatti idonei a fondare la pretesa impositiva.

Se il fisco prova l'esistenza degli elementi indizianti, il giudice, qualora non venga fornita alcuna prova contraria dal contribuente, sarà tenuto a porre a fondamento della sentenza quegli stessi elementi³⁴².

³⁴² Cass., sez. trib., 29 aprile 2011, n. 9549, ove i giudici di legittimità chiariscono che «*il giudice tributario, una volta*

È evidente quindi come gli effetti processuali siano particolarmente rilevanti.

Proprio per questa ragione, è fondamentale che le presunzioni cristallizzate dal legislatore nelle singole norme siano collegate a regole di comune esperienza³⁴³.

Invero, quanto più esse si distanziano dall'*id quod plerumque accidit*, tanto più si corre il rischio di tassare una ricchezza che non solo non è del contribuente accertato, ma non è di nessuno.

Tratteggiate le caratteristiche distintive delle presunzioni legali relative, si è passati all'analisi di quelle contenute nelle norme che presumono la sussistenza di ricavi o compensi, a fronte di versamenti e/o prelevamenti bancari³⁴⁴; impongono l'attribuzione di un reddito minimo alle società non operative³⁴⁵; quantificano la disponibilità

accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi rilevatori di capacità contributiva, non può privare tali elementi della capacità presuntiva che la legge ha inteso annettere alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra».

³⁴³ Sono compatibili con i principi costituzionali soltanto se «...confortate da elementi concretamente positivi che le giustifichino razionalmente», sì da garantire «...che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva dell'obbligazione d'imposta...». In questi termini, Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200; Corte cost., 26 marzo 1980, n. 42. Le presunzioni tributarie non sarebbero in sé illegittime, pur dovendo fondarsi su «indici concretamente rivelatori di ricchezza», ovvero su «fatti reali», ancorché difficilmente accertabili, ad evitare presunzioni incontrollabili ed indiscriminate, costruite su base fittizia.

³⁴⁴ Art. 32, c. 1, n. 2), del d.p.r. 600/1973.

³⁴⁵ Art. 30 della l. 724/1994.

di un certo reddito in presenza della disponibilità di beni o servizi e delle spese sostenute per mantenerla³⁴⁶.

La selezione è stata effettuata tenendo conto della loro attualità e dei dubbi che hanno suscitato e suscitano a tutt'oggi negli studiosi del diritto tributario.

Si è visto come, nel caso dei prelevamenti bancari e dell'accertamento sintetico redditometrico, il legislatore abbia posto alla base dell'inferenza un fatto che nulla o poco ha a che fare con l'*id quod plerumque accidit*, generando di conseguenza rilevanti difficoltà in capo al contribuente nel fornire la prova contraria.

Nel caso della redditività attribuita alle società non operative, è stato evidenziato come il legislatore abbia inteso sottoporre a tassazione una redditività meramente potenziale, stabilendo una relazione diretta tra valore del patrimonio e ammontare del reddito imponibile, che sembra ben lontana dalla capacità contributiva «effettiva» del soggetto passivo.

Non solo.

Si è anche visto come non di rado l'Amministrazione finanziaria cerchi di trincerarsi dietro la presunzione posta a suo vantaggio, ritenendo la sua posizione inattaccabile da parte del contribuente.

Si è quindi potuto constatare come, al fine di garantire la conformità delle presunzioni ai principi costituzionali, è necessario verificare in ogni singolo caso che il contribuente sia messo effettivamente in condizione di fornire la prova contraria e di dimostrare che la sua capacità contributiva è inferiore a quella presunta dalla norma³⁴⁷.

³⁴⁶ Art. 38, c. 5, del d.p.r. 600/1973.

³⁴⁷ E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del

In caso contrario, la presunzione sarebbe solo formalmente relativa, ma sostanzialmente assumerebbe i caratteri tipici della presunzione assoluta, con evidente violazione dei principi di difesa, di ragionevolezza, di capacità contributiva.

Peraltro, posto che, come si è detto, le presunzioni in esame hanno lo scopo di facilitare l'Amministrazione finanziaria nel fornire la prova della sussistenza di certi elementi indicatori di capacità contributiva, andrebbe accertata in concreto la difficoltà oggettiva riscontrata dalla stessa, a pena di agevolare indiscriminatamente la parte pubblica a scapito di quella privata.

In altre parole, anche nel caso delle deviazioni normative dalla regola generale di ripartizione dell'onere probatorio, si è potuto riscontrare un tentativo del legislatore di favorire l'interesse di cui è portatrice la parte pubblica.

Si può quindi giungere ad una riflessione univoca.

Se è vero che sia in ambito giurisprudenziale sia in ambito normativo l'atteggiamento condiviso è quello di salvaguardare la posizione del fisco, cercando degli *escamotage ad hoc* che permettano di tutelare la pretesa erariale e «stanare» il contribuente, un lettore accorto avvertirà l'impressione di assistere ad una reviviscenza della presunzione di legittimità degli atti impositivi.

Come si è detto, l'effetto immediato di detta presunzione era quello di considerare gli atti impositivi di per sé soli conformi ai parametri legali, sgravando il fisco dall'onere

22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 32, afferma che «*L'interesse fiscale... non può vanificare il principio di capacità contributiva... accanto all'esigenza di garantire l'interesse della pubblica amministrazione alla riscossione delle imposte, va salvaguardato l'indiscutibile diritto del contribuente alla prova dell'effettività del reddito soggetto all'imposizione*».

di provare la pretesa vantata ed accollando la prova liberatoria sul contribuente.

A distanza di trent'anni dall'espunzione della presunzione di legittimità dal sistema tributario³⁴⁸, il frutto di una politica apertamente *pro fisco* è proprio quello di liberare l'Amministrazione dal fornire una prova che abbia quanto meno i contorni della probabilità.

Si ha l'impressione che il contribuente debba in qualche modo augurarsi di non incorrere in nessuna attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. In caso contrario, infatti, le possibilità di vedere accolte le proprie ragioni saranno scarse e comunque riconducibili ad errori macroscopici della parte pubblica ovvero ad evidenti situazioni di illegittimità della pretesa impositiva.

Ma allora quale temperamento tra interesse fiscale e capacità contributiva?

Quale parità delle parti e diritto di difendersi provando?

A nostro avviso, la distorsione consiste nell'assumere che l'Amministrazione finanziaria sia portatrice dell'interesse fiscale, dimenticando che essa è ancor prima «organo di giustizia».

Una giustizia che non deve essere esclusivamente *pro fisco*, ma che deve essere posta a presidio delle garanzie riconosciute al contribuente di essere tassato per mezzo di un prelievo giusto e commisurato alla propria capacità contributiva.

In un'ottica di coerenza sistematica, quindi, l'auspicio è quello di recuperare una civiltà giuridica che trovi nel legislatore e nel giudice i primi paladini.

Costoro infatti non devono cedere di fronte a biechi tentativi di far prevalere un'idea giustizialista che vede

³⁴⁸ Per un approfondimento in questo senso, si consenta il rinvio al par. «*Segue. Sviluppi successivi e problematiche attuali*», cap. 2.

ovunque evasori da stanare con mezzi «bellici»³⁴⁹, prevedendo sistemi di accertamento spesso totalmente sganciati dalla realtà contributiva del soggetto passivo, rafforzando fortemente i poteri dell’Agenzia e mantenendo un atteggiamento sempre più benevolo e accomodante nei confronti delle pretese impositive spesso infondate o illegittime³⁵⁰.

Infatti, come è deprecabile che si sottraggano ricchezze all’imposizione, così è parimenti deprecabile che si tassi un soggetto su una ricchezza solo teorica o comunque non corrispondente a quella reale³⁵¹.

Posizioni eccessivamente tese in senso favorevole al fisco banalizzano e svalutano quel coacervo di garanzie cristallizzate negli artt. 2, 3, 53 e 111 della Costituzione, che trovano la loro sintesi nel principio di «giustizia tributaria».

³⁴⁹ G. FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, in Studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova, 2012, p. 274.

³⁵⁰ G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in L’accertamento sintetico e il nuovo redditometro, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 4, sostiene che «L’attribuzione alla legge della fissazione delle regole per la ripartizione dei tributi non deve, però, far perdere di vista la tematica relativa alla garanzia della giustizia nel caso concreto, in quanto una regola, pur teoricamente corretta, può risolversi in una distorsione economica e morale ove non correttamente interpretata o applicata ad una situazione di fatto diversa da quella effettiva».

³⁵¹ G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in L’accertamento sintetico e il nuovo redditometro, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 5, afferma che «negli ultimi anni la tensione sui conti pubblici ha portato a stigmatizzare soprattutto l’evasione fiscale, ponendo in un secondo piano, del tutto marginale, l’attenzione per l’imposizione senza presupposto reale».

È fondamentale che questo principio permei ogni momento sia creativo sia applicativo del diritto tributario, ispirando e guidando le scelte del legislatore e dei giudici. È ancor più fondamentale che esso non venga sacrificato in nome di regole e valori, primo tra tutti la ragion fiscale, che non possono considerarsi meritevoli di tutela privilegiata³⁵².

Non bisogna dimenticare che non esiste un valore supremo sotto forma di interesse fiscale che possa affievolire il primato dei diritti della persona³⁵³.

Ecco perché si deve rifuggire il rischio di favorire una «tirannia fiscale»³⁵⁴, che inevitabilmente genera avversione sociale e cultura contrappositiva³⁵⁵.

³⁵² F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1940, afferma, con parole di estrema attualità, che «L'attuale disciplina, introdotta parte dal legislatore e parte dalla giurisprudenza, mescola gli opposti modelli seguendo più la coerenza della 'ragion fiscale' che dello 'Stato di diritto' e l'esposizione del contribuente all'esercizio anche arbitrario del potere diventa conseguenza inevitabile».

³⁵³ A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793 e ss., citato da G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 32, nota 40. Nello stesso senso, F. MOSCHETTI, *Il principio democratico sotteso allo Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 754, afferma che «Non esistono valori di interesse collettivo (ancorchè a base costituzionale) che possano comportare sospensione di principi democratici: nemmeno in materia fiscale» e ancora, «Il 'fisco di massa' non può comportare 'massiva' attenuazione della scala di valori giuridici».

³⁵⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*.

³⁵⁵ F. MOSCHETTI, «Interesse fiscale» e «ragioni del fisco» nel prisma della capacità contributiva, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 11 e ss.

Viceversa, ciò su cui si deve puntare è il recupero della centralità dell'individuo e delle garanzie del contribuente, come insegna la Carta Costituzionale.

Questo non vuol dire favorire l'evasione, ma individuare un punto d'incontro tra la giustizia sociale e quella individuale, così da realizzare il giusto equilibrio tra l'interesse fiscale all'acquisizione delle risorse in modo sicuro e celere e l'interesse individuale al rispetto della capacità contributiva.

L'auspicio è quindi quello di far sì che le culture giuridiche del fisco e dei contribuenti comunichino finalmente³⁵⁶ e che il contrasto all'evasione venga attuato con strumenti idonei a fotografare l'effettiva attitudine di ciascuno a contribuire alle pubbliche spese³⁵⁷.

Come precisa M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 131 e 133, sin dall'età postclassica l'espressione *privilegia fisci* fu utilizzata per designare la situazione di favore riservata ai crediti fiscali, vale a dire la protezione privilegiata del fisco con riferimento ai crediti vantati nei confronti dei privati. Situazione ritenuta *odiosa* tanto da essere considerata una delle concause scatenanti movimenti rivoluzionari.

³⁵⁶ E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, p. 41, ove l'Autore sostiene che «noi abbiamo oggi due culture giuridiche che non comunicano: c'è la cultura del fisco e c'è la cultura comune degli avvocati e dei contribuenti».

³⁵⁷ G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 906, postilla al saggio di F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva*, *ivi*, p. 823 e ss. L'Autore sostiene che «la capacità contributiva non versa in fase di estinzione. Non sta lottando con la morte e quindi non versa in fase di *Todeskampf* o di 'agonia' (che lessicalmente vuol dire 'lotta per non morire'). Ha vissuto, in specie negli ultimi anni, una esistenza tribolata, ma è tuttora vegeta. Essa può ancora contribuire a porre qualche argine ai molti tentativi, orditi dai

Solo così si sopirà in via definitiva quel senso comunemente condiviso che vede il dovere tributario come mera soggezione alla potestà d'imperio, come mezzo squilibrante e soffocante della capacità contributiva che dovrebbe essere interesse dell'ordinamento ancor prima che interesse personale del contribuente³⁵⁸.

governanti di turno, di ulteriore imbarbarimento del sistema fiscale».

³⁵⁸ Cass., SS.UU., 18 gennaio 2007, n. 1052, ove si legge che il processo tributario intende «introdurre una valutazione giudiziale (della legittimità) dell'atto impugnato, intesa a realizzare, in armonia con i principi costituzionali enunciati dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, una giusta imposizione, che rappresenta un interesse dell'ordinamento, ancor prima che un interesse personale del contribuente».

BIBLIOGRAFIA

- F.V. ALBERTINI, *Appunti sulle presunzioni di secondo grado nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1990, 9, p. 698 e ss.
- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955
- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969
- A. AMATUCCI, *Prove legali, difesa giudiziaria ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, p. 3 e ss.
- F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, p. 145 e ss.
- F. AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 214 e ss.
- F. AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 3 e ss.
- V. ANDRIOLI, *Presunzioni (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966
- V. ANDRIOLI, *Prova (dir. proc. civ.)*, voce *Noviss. Dig. it.*, XIV, 1967
- L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996
- E. ARTUSO, *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 3 e ss.

E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative e retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 394 e ss.

E. ARTUSO, *Finalmente dichiarata incostituzionale la presunzione 'prelevamento=compenso' per i professionisti: prime osservazioni 'a caldo'*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 250 e ss., con postilla di G. FRANSONI, *Il coraggio della Consulta, il valore indiziario dei prelevamenti bancari e il principio di Al Capone*, *ivi*, p. 260 e ss.

C. BAFILE, *Presunzione di legittimità dell'accertamento tributario e onere della prova*, in *Rass. Avv. Stato*, Marzo – Aprile 1980, 2, p. 377 e ss.

E. BALBONI, *Art. 111 Cost. e giusto processo. La prospettiva costituzionalistica*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 333 e ss.

A. BALLANCIN, *La disciplina del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1982 e ss.

A. BALLANCIN, *Natura e ratio della disciplina sui prezzi di trasferimento internazionali*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 73 e ss.

M. BAMBINO, *Brevi note sull'utilizzabilità dei dati e delle informazioni ottenuti per mezzo dello scambio di informazioni: il caso della cd. "lista Falciani"*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1317 e ss.

M. BAMBINO, *Il redditometro sotto la lente delle prove presuntive: brevi spunti di riflessione dalla giurisprudenza di merito*, in *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 213 e ss.

M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 2, p. 106 e ss.

M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio e motivazione dell'atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 208 e ss.

M. BASILAVECCHIA, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 303 e ss.

M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forma di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013

M. BASILAVECCHIA, *Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e reddito metrico*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, p. 588 e ss.

F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 e ss.

F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995

F. BATISTONI FERRARA, *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 5, p. 1267 e ss.

M. BEGHIN, *Atti di gestione 'anomali' o 'antieconomici' e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 413 e ss.

M. BEGHIN, *Agevolazioni tributarie, componenti reddituali fuori mercato ed evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 203 e ss.

M. BEGHIN, *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3626 e ss.

M. BEGHIN, *Interessi di mora non addebitati tra società appartenenti al medesimo gruppo: la Corte scivola sul concetto di antieconomicità e sulla presunzione di incasso degli interessi corrispettivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 471 e ss.

M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2012, p. 689 e ss.

M. BEGHIN, *Il redditometro e gli altri accertamenti “per standard” nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2035 e ss.

M. BEGHIN, *L’indeducibilità dei compensi degli amministratori, ‘iura novit curia’ e il dilemma dei gatti siamesi*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 3770 e ss.

M. BEGHIN, *Il reddito d’impresa*, Torino, 2014

A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, Parte I

M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VIII, 1992

F. BENVENUTI, *L’istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953

F. BENVENUTI, *Istruzione nel processo amministrativo*, voce in *Enc. dir.*, vol. XXIII, Milano, 1973, p. 204 e ss.

A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940

A. BERLIRI, *In tema di accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1962, p. 315 e ss.

A. BERLIRI, *Il d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, p. 1194 e ss.

G. BOCCALATTE, *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 414 e ss.

P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002

P. BORIA, *Un leading case della Corte costituzionale in materia di presunzione bancarie (nota a Corte Cost. n. 228/2014)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 250 e ss.

P. CALAMANDREI, *Verità e verosimiglianza nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, I, p. 164 e ss.

M. CANTILLO, *La costituzione delle parti nel processo tributario: note minime sull'utilizzo del servizio postale e sul termine ultimo di costituzione del resistente*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 787 e ss.

M. CANTILLO, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 395 e ss.

M.A. CAPULA, *Sull'applicabilità della presunzione di imponibilità delle operazioni di prelevamento nei confronti dei professionisti*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1106 e ss.

M.A. CAPULA, *Sull'applicazione retroattiva della norma che assume i prelevamenti come compensi professionali*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1130 e ss.

M. CARDILLO, *Davvero incostituzionale la presunzione sui prelevamenti bancari dei lavoratori autonomi?*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 221 e ss.

F. CARNELUTTI, *La prova civile*, Roma, 1915

F. CARNELUTTI, *La prova civile. Parte generale*, Milano, 1992

L. CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 197 e ss.

L. CARPENTIERI - R. LUPI - D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 254 e ss.

L. CARPENTIERI – R. LUPI - D. STEVANATO, «*Transfer price interno*» tra abuso del diritto e valore normale, in *Dial. trib.*, 2013, p. 509 e ss.

B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991

M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie ed assicurative*, Torino, 2011, p. 115 e ss.

P. CENTORE, *Equilibrio tra forma e sostanza nel sistema dell'iva*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 318 e ss.

P. CENTORE, *Fatture false: prova e controprova nella dialettica del processo*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2364 e ss.

F. CERIONI, *Sull'onere di provare la veridicità o falsità delle fatture commerciali*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1380 e ss.

F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 145 e ss.

F. CICOGNANI, *Diversità di presupposto ed “unitarietà” dell'accertamento: spunti per una riflessione sull'“onere” della prova*, in *Riv. dir. fin.*, 3, 2014, p. 60 e ss.

G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 e ss.

G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005

G.M. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 601 e ss.

G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 545 e ss.

G.M. CIPOLLA, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi-V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 445 e ss.

A. COCIVERA, *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, p. 237 e ss.

A. COMELLI, *Il redditometro è incostituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 1483 e ss.

A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 637 e ss.

L.P. COMOGLIO, *Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento*, in *Riv. not.*, 1984, II, p. 160 e ss.

L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio*, in *Nuovo Digesto It.*, IV, 1989

L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 51 e ss.

L.P. COMOGLIO, *Prove penali, «giusto processo» e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 943 e ss.

L.P. COMOGLIO, *La riforma del processo amministrativo e le garanzie del «giusto processo»*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, p. 633 e ss.

L.P. COMOGLIO, *Oneri probatori e mezzi di prova nel processo tributario*, in *Quaderni del consiglio di presidenza della giustizia tributaria*, 2012, 2, p. 175 e ss.

G. CONSO – V. GREVI, *Compendio di procedura penale*, 2006, Milano

C. CONTI, *Giusto processo (dir. proc. pen.)*, voce in *Enc. dir.*, Milano, V, 2001, p. 627 e ss.

A. CONTRINO, *Ricostruzione sintetica del reddito imponibile fondata su dati bancari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 387 e ss.

A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Il “nuovo” redditometro tra accertamenti standardizzati e metodi induttivi: natura giuridica, oneri procedurali e strategie difensive*, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 29 e ss.

R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 1998, II, p. 560 e ss.

R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 421 e ss.

F. CORDERO, *Il procedimento probatorio*, in *ID.*, *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, p. 61 e ss.

C. CORRADO OLIVA, *L’onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012

P. CORSO, *Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 563 e ss.

V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. Cost.*, 1965, p. 857 e ss.

F. CROVATO, *Disapplicazione delle norme antielusive e “preventività” della richiesta*, in F. CROVATO – D. STEVANATO – R.

LUPI, *Interpelli fiscali: preventività rispetto a cosa?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 1277 e ss.

F. D'AYALA VALVA, *Dubbi di costituzionalità del "prelevometro"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, p. 697 e ss.

A.A. DALIA – M. FERRAIOLI, *Manuale di diritto processuale penale*, Milano, 2003

E. DELLA VALLE, *Commento all'art. 110, cc. 7-12 bis*, in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009

E. DELLA VALLE, *Oggetto ed onere della prova nelle rettifiche da «transfer price»*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 772 e ss.

E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 435 e ss.

E. DELLA VALLE - R. TOMBOLESI, *«Transfer price interno» tra corrispettivo e valore normale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 960 e ss.

M. DRAGONE, *Le S.U., la "vicinanza della prova" e il riparto dell'onere probatorio*, in *Resp. Civ.*, 2008, p. 687 e ss.

V.P. DE LISE, *L'istruzione probatoria nel processo amministrativo*, testo della relazione al Convegno su *Feliciano Benvenuti e il diritto amministrativo nel nuovo secolo*, tenutosi presso il Consiglio di Stato il 23 aprile 2008

E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, I, 1984

E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 23 e ss.

E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, II, 1993

- E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, III, 2003
- E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006
- E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente, Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006
- E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007
- A. DI PIETRO, *Potere normativo e funzione amministrativa nell'applicazione degli indici di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 349 e ss.
- A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 405 e ss.
- G. FALSITTA, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996
- G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 889 e ss., postilla al saggio di F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva*, *ivi*, p. 823 e ss.
- G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 91 e ss.
- G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008
- G. FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012

G. FALSITTA, *I recuperi di materia imponibile fondati sul così detto principio di “antieconomicità”*, in *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2014, p. 521

A. FANTOZZI, *La determinazione del reddito imponibile nei rapporti fra società italiane e collegate all'estero*, in *Riv. not.*, 1979, I, p. 790 e ss.

A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982

A. FANTOZZI, *L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 461 e ss.

A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003

E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986

L. FERLAZZO NATOLI, *Dubbi sulla costituzionalità della presunzione assoluta di plusvalenza speculativa*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 3 e ss.

G. FERRARA, *Garanzie processuali dei diritti costituzionali e “giusto processo”*, in *Rass. Parl.*, 1999, p. 539 e ss.

J. FERRER BELTRÀN, *Prova e verità nel diritto*, trad. it. di V. Carnevale, Bologna, 2004

P. FERRUA, *Il “giusto processo” in Costituzione. Rischio contraddizione sul neo-contraddittorio*, in *Dir. giust.*, 2000, 1, p. 5 e ss.

S. FIACCADORI, *L'abuso della presunta antieconomicità e le gravi incongruenze nell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Boll. trib.*, 2014, p. 464 e ss.

V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 193 e ss.

V. FICARI, *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1277

V. FICARI, *Movimentazioni bancarie ed accertamento in capo ad un lavoratore dipendente*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 58

E. FLORESTANO, *Spigolature, non necessariamente organiche, sul tema del giusto processo tributario (in margine ad un convegno siracusano)*, in *Boll. trib.*, 2011, 4, p. 250 e ss.

G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 967 e ss.

G. FRANSONI, *L'indeducibilità dei compensi degli amministratori, le sentenze... 'cieche' e l'autoreferenzialità della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1123 e ss.

G. FRANSONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 603 e ss.

G. FRANSONI, *Ancora alla Consulta la presunzione sui prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 386 e ss.

G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 449 e ss.

M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

M.C. FREGNI, *Verifiche bancarie e illegittimità delle presunzioni sui "compensi" applicata ai lavoratori autonomi*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, p. 105 e ss.

C. FURNO, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940

- D. FUXA, *L'onere della prova nelle controversie sul transfer price*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 221 e ss.
- G.F. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 532 e ss.
- C.E. GALLO, *La prova nel processo amministrativo*, Milano, 1994
- F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, p. 1088 e ss.
- F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario* in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 11 e ss.
- F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 25 e ss.
- F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, 2011
- F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 11 e ss.
- F. GALLO, *Introduzione*, Atti del convegno "Giustizia tributaria e giusto processo" svoltosi presso l'Università di Milano - Bicocca, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 303 e ss.
- C. GARBARINO, *Transfer price*, voce in *Dig. disc. priv.*, Sez. *Comm.*, Torino, 1999, p. 1 e ss.
- A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965
- A. GIOVANARDI, *Le frodi iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013
- A. GIOVANNINI, *Giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, p. 271 e ss.

- A. GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum Constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 5, p. 1057 e ss.
- A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 11 e ss.
- D. GIUGLIANO, *Ripianamento delle perdite e cessione di partecipazioni intragruppo in rapporto ad «abuso del diritto» e «principio di inerenza»*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, p. 880 e ss.
- F.M. GIULIANI, *Sulla deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori (soci) di società di capitali*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, p. 21 e ss.
- C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1985, p. 913 e ss.
- C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1117 e ss.
- C. GLENDI, *Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, 6, p. 552 e ss.
- C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 6, p. 424 e ss.
- C. GLENDI, *Contenzioso legittimo senza 'ordini' alle parti*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 829 e ss.
- A.E. GRANELLI, *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*, in *Giur. it.*, 1979, I, p. 1774 e ss.

M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 529 e ss.

G. INGRAO, *Una norma irragionevole che non può essere disapplicata dagli Uffici finanziari e che viene rigidamente interpretata dalla giurisprudenza*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1443 e ss.

G. INGRAO, *L'omessa notifica dell'atto presupposto tra vizio del procedimento e vizio proprio dell'atto consequenziale*, in *Foro it.*, 2008, I, p. 3306 e ss.

S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1261 e ss.

S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1541 e ss.

A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, p. 90 e ss.

A. LEO – M.R. SILVESTRI – R. LUPI, *Onere della prova: un meccanismo da superare?*, in *Dial. trib.*, 2013, p. 76 e ss.

D. LIBURDI, *Il ruolo delle spese ISTAT nel nuovo redditometro: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate alla luce del parere del Garante della privacy*, *ivi*, p. 49 e ss.

L. LOMBARDO, *La prova giudiziale. Contributo alla teoria del giudizio di fatto nel processo*, Milano, 1999

A. LOVISOLO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed "inerenza soggettiva": la Cassazione ribadisce la propria "giurisprudenza del disvalore"*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010, p. 419 e ss.

G. LOZZI, *Lezioni di procedura penale*, Torino, VIII ed., 2012

F.P. LUIO, *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, p. 328 e ss.

R. LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, p. 496 e ss.

R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, p. 274 e ss.

R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988

R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1197 e ss.

R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994

R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996

R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Ipsoa, 2001

R. LUPI, *Prelevamenti bancari, presunzioni contro natura e occasioni perdute*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 990 e ss.

R. LUPI, *La difficoltà di "interpretazioni correttive" di una presunzione contro natura*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1453 e ss.

R. LUPI, *Modifiche alle società di comodo: norma antievasione o patrimoniale camuffata?*, in *Dial. trib.*, 2006, p. 1431 e ss.

R. LUPI, *Una via di uscita per le “presunzioni contronatura” senza contraddittorio amministrativo?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, p. 911 e ss.

R. LUPI, *Processo tributario e «transfer pricing» tra prova e argomentazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 309 e ss.

R. LUPI, *Crediti verso clienti, interessi attivi ed economicità della gestione aziendale*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 465 e ss.

R. LUPI, *L’oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull’antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 258 e ss.

F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1677 e ss.

S. MAGNONE CAVATORTA, *Commento all’art. 7 del d. lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. Consolo – C. Glendi (a cura di), Padova, 2004

G. MAISTO, *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985

E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 11, p. 1109 e ss.

E. MANZON, *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 227 e ss.

I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993

I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008

A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793 e ss.

A. MARCHESELLI, *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore* in *GT- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1018 e ss.

A. MARCHESELLI, *Presunzioni fondate su accertamenti bancari e difesa del contribuente*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, p. 452 e ss.

A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un «giusto processo» tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 695 e ss.

A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008

A. MARCHESELLI, *Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*, in *Giur. it.*, 2008, p. 771 e ss.

A. MARCHESELLI, *L'onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'Ufficio*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3542 e ss.

A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente – Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010

A. MARCHESELLI, *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010, 2, p. 133 e ss.

A. MARCHESELLI, *Presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un “pasticciaccio brutto” tra illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 761 e ss.

A. MARCHESELLI, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto*

all'evasione fiscale, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 151 e ss.

E. MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1214 e ss.

G. MARICONDA, *Inadempimento e onere della prova: le Sezioni Unite compongono un contrasto e ne aprono un altro*, in *Corr. giur.*, 2001, p. 1565 e ss.

G. MARONGIU, *La giustizia tributaria nel pensiero di Gaspare Falsitta*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 11 e ss.

G. MARONGIU, *Il sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3557 e ss.

G.A. MICHELI, *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1939, II, p. 13 e ss.

S. MENCHINI, *Commento all'art. 7 del d. lgs. n. 546/1992*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), Padova, 2004

F. MENTI, *L'omessa redazione dell'inventario e l'utilizzo di dati e notizie comunque raccolti per l'accertamento del reddito d'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 893 e ss.

F. MENTI, *Le operazioni bancarie di versamento e di prelevamento di somme e la loro assimilazione a ricavi*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 57 e ss.

F. MENTI, *La perdita del diritto di detrarre l'iva da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 285 e ss.

F. MENTI, *Il transfer pricing e l'onere di provare la conformità dei prezzi praticati a quelli di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 2 e ss.

L. MIGLIORINI, *L'istruzione nel processo amministrativo di legittimità*, Padova, 1977

F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973

F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911 e ss.

F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 1993

F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 849 e ss.

F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 45 e ss.

F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'“ordinamento giuridico in cammino” dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 427 e ss.

F. MOSCHETTI, *Il principio democratico sotteso allo Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 732 e ss.

F. MOSCHETTI, *“Interesse fiscale” e “ragioni del fisco” nel prisma della capacità contributiva*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 11 e ss.

G. MOSCHETTI, *“Diniago di detrazione per consapevolezza” nel contrasto alle frodi iva. Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013

G. MONTELEONE, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, I, 2007

S. MULEO, “Dati”, “dabili” ed “acquisibili” nelle indagini bancarie tra prove e indizi (e cenni minimi sull’abrogazione delle c.d. sanzioni improprie), in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 605 e ss.

S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento d’accertamento*, Torino, 2000

S. 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, p. 1992 e ss.

S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1914 e ss.

S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1007 e ss.

S. MULEO, *Il principio europeo dell’effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, p. 690 e ss.

M. NIGRO, *Il giudice amministrativo «signore della prova»*, in *Foro it.*, 1967, V, p. 9 e ss. (ora in *Scritti giuridici*, vol. I, 1996, Milano, p. 683 e ss.)

M. NOBILI, *Commento all’art. 187 c.p.p.*, in *Commentario al nuovo codice di procedura penale*, M. Chiavario (coordinato da), II, Torino, 1990

M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 503 e ss.

A. NUZZOLO, *Il divieto di prova testimoniale e il valore delle dichiarazioni rese in sede di verifica*, in *Codice del processo tributario*, V. Uckmar – F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2007, p. 555 e ss.

A. PANIZZOLO, *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1031 e ss.

F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in *Il processo tributario*, E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini (a cura di), Padova, 2008, p. 213 e ss.

B. PASTORE, *Giudizio, prova, ragion pratica. Un approccio ermeneutico*, Milano, 1996

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

S. PATTI, *Presunzioni*, in *Prova testimoniale – presunzioni*, *Commentario al codice civile*, Milano, 2001

L. PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, p. 18 e ss.

L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 577 e ss.

L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa e con obbligo del contraddittorio*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi e V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, p. 271 e ss.

L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 887 e ss.

L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 132 e ss.

A. PICCARDO, *Utilizzo presuntivo dei dati bancari: la Cassazione esclude l'obbligo del contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2001, p. 687 e ss.

E. PICOZZA, *Il "giusto processo amministrativo"*, in *Cons. Stato*, 2000, II, p. 1061 e ss.

M. PISANI, *La valenza presuntiva dei comportamenti antieconomici dell'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 1060 e ss.

F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 2995 e ss.

F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 365 e ss.

F. PISTOLESI, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 462 e ss.

F. PISTOLESI, *La non obbligatorietà dell'interpello "disapplicativo"*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2932 e ss.

A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010

A. POZZO, *Sui presupposti per l'applicazione della normativa 'transfer pricing'*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, III, p. 664 e ss.

A. POZZO, *L'applicazione della normativa sul transfer pricing contenuta nell'originaria formulazione dell'art. 76, comma 5*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 34 e ss.

M. PROCOPIO, *La (in)deducibilità dei compensi dovuti agli amministratori: la sconcertante tesi della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, p. 1065 e ss.

A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, in *Foro. it.*, 1994, V, p. 49 e ss.

A. PROTO PISANI, *Relazione conclusiva*, in AA. VV., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, Franco Angeli, 2001, p. 320 e ss.

A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2012

A. PROTO PISANI, *Giusto processo e giustizia civile*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 349 e ss.

M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935

B. QUATRARO, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 2, p. 91 e ss.

N. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 275 e ss.

G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 11, p. 2447 e ss.

M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 357 e ss.

F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 10, p. 841 e ss.

E.D. RE, *Due process of law*, voce in *Enc. giur.*, 1989, vol. XII, Roma

F. ROCCATAGLIATA, *Ripartizione dell'onere della prova in materia di prezzi di trasferimento e principio di vicinanza: uno sguardo oltre confine*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, p. 350 e ss.

M. ROSSI, *Difetto di sostanza economica e scopo di lucro ed inopponibilità al fisco degli effetti di un'operazione negoziale posta in essere a soli fini di elusione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, p. 1395 e ss.

A. ROVAGNATI, *La dichiarazione di incostituzionalità della presunzione di compensi fondata sui prelevamenti bancari: luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 694 e ss.

P. RUSSO, *Processo tributario*, voce in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987

P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, ed. III, Milano, 1999

P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale, nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 e ss.

P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 375 e ss.

P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1, p. 11 e ss.

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005

P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: profili di illegittimità costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 265 e ss.

P. RUSSO, *Giustizia tributaria*, voce in *Enc. Dir., Annali*, II, 2, Milano, 2008

R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, p. 406 e ss.

C. SALTELLI, *La ragionevole durata del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 4, p. 979 e ss.

L. SALVANESCHI, *Istruzione del processo*, in *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 751 e ss.

L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990

S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelievo*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 445 e ss.

A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 61 e ss.

C. SCALINCI, *“Rilevanza fiscale” del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 504 e ss., con postilla di A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, *ivi*, p. 552 e ss.

R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza di terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, p. 550 e ss.

R. SCHIAVOLIN, *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 36 e ss.

R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesauro (a cura di), Torino, 1998, p. 475 e ss.

R. SCHIAVOLIN, *Segreto bancario*, in *Enc. giur.*, vol. XXVIII, Treccani

R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 62 e ss.

M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003

M.V. SERRANÒ, *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 115 e ss.

D. STEVANATO, *L'antieconomicità dell'azione imprenditoriale nella giurisprudenza della Cassazione, tra presunzioni di evasione ed interpretazioni in chiave antielusive*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, p. 370

D. STEVANATO, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: assenza di "efficacia preclusiva" e superfluità di una tutela giurisdizionale*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, p. 29 e ss.

D. STEVANATO, *Le società "di comodo", tra imposizione cripto-patrimoniale e dirigistico utilizzo extrafiscale del tributo*, in D. STEVANATO – R. LUPI, *Le società "di comodo": dov'è la capacità economica?*, in *Dial. trib.*, 2007, p. 1 e ss.

D. STEVANATO, *Il «transfer pricing» tra evasione ed elusione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 303 e ss.

D. STEVANATO, *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 144 e ss.

G. TABET, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 383 e ss.

G. TABET, *Collegamento fattispecie tributaria e penale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 303 e ss.

M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Cicu-Messineo–Mengoni (diretto da), Milano, 1992, p. 383 e ss.

M. TARUFFO, *Onere della prova*, voce in *Digesto Civ.*, XIII, Torino, 1995

F. TESAURO, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1941 e ss.

F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 77 e ss.

F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, 1987, p. 39 e ss.

F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991

F. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999

F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, *Riv. dir. fin.*, 2000, I, p. 73 e ss.

F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 22 e ss.

F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 11 e ss.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011

F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1213 e ss.

F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013

F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 309 e ss.

F. TESAURO, *Dalle origini al nuovo accertamento sintetico e redditometrico: un'introduzione*, in *Il nuovo redditometro*, A. Contrino (a cura di), Milano, 2014, p. 3 e ss.

F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 323 e ss.

G. TINELLI, *Sull'assoggettabilità ad Ilor dei redditi derivanti da indennità per la cessazione di rapporti di agenzia*, in *Boll. trib.*, 1981, 10, p. 790 e ss.

G. TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991

G. TINELLI, *Presunzioni II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991

G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 365 e ss.

G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010

G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2015, p. 3 e ss.

K. TIPKE, *I limiti costituzionali alla pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 761 e ss.

A. TOMASSINI – A. TORTORA, *Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 353 e ss.

A. TOMASSINI, *Ripartito tra fisco e contribuente l'onere della prova nel «transfer pricing»*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 121 e ss.

P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2008

A. TOPPAN, *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e «spontanea» esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 726 e ss.

R. TORRIGIANI, *Il sistema del contenzioso tributario*, Firenze, 1991

L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in *La capacità contributiva*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 1993, p. 112 e ss.

L. TOSI, *Segreto bancario e portata dell'art. 18 della L. n. 413/1991*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1395 e ss.

L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999

L. TOSI, *Le società di comodo*, Padova, 2008

L. TOSI, *Commento all'art. 38, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011

G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936

M. TRIVELLIN, *L'uscita dal regime delle società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in *Le società di comodo*, L. Tosi (a cura di), Padova, 2008, p. 15 e ss.

L. TROMBELLA, *La tutela cautelare nel processo tributario nella «nuova» giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, p. 475 e ss.

N. TROCKER, *Il rapporto processo- giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 972 e ss.

N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, 2, p. 381 e ss.

A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003

F. TUNDO, *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 968 e ss.

F. TUNDO, *I compensi agli amministratori tra ineducibilità 'tout court' e giudizio di inerenza quantitativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 1046 e ss.

F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1701 e ss.

F. TUNDO, *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, *Corr. trib.*, 2013, p. 1608 e ss.

G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, p. 757 e ss.

G. VANZ, *Commento all'art. 32, d.p.r. 600/1973*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011

G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012

G. VASSALLI, *Il diritto alla prova nel processo penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1968, p. 3 e ss.

G. VERDE, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, p. 459

G. VERDE, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974

G. VERDE, *Prova (dir. proc. civ.)*, voce *Enc. Dir.*, XXXVII, 1988, p. 579 e ss.

G. VERDE, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, V, 1990, p. 466 e ss.

G. VERDE, *La prova nel processo civile. Profili di teoria generale*, Relazione tenuta per conto del C.S.M. a Frascati nell'incontro del 12-14 giugno 1997, in *Quaderni del C.S.M.*, n. 108/1999, p. 15 e ss.

V. VERDUCI, *Le presunzioni in base ai dati bancari nel sistema delle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 612 e ss.

A. VIGNOLI, *La mistificazione reddituale di un prelievo patrimoniale*, in L. PEVERINI – A. VIGNOLI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 139 e ss.

V. VIGORITI, *Due process of law*, in *Digesto, Disc. Priv., sez. civ.*, 1991, Torino, p. 228 e ss.

A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libertà della Costituzione)*, Milano, 2002

G. VIRGA, *Attività istruttoria primaria e processo amministrativo*, Milano, 1991

F. VITALE, *Commento all'art. 110*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie, III, TUIR e leggi complementari*, A. Fantozzi (a cura di), Padova, 2010

G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche - Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesouro (diretta da), Torino, 1994, p. 577 e ss.

G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, AA. VV., M. Miccinesi (a cura di), Padova, 1999, p. 435 e ss.

G. ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 962 e ss.

G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 475 e ss.

G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in Manuale di diritto tributario – Parte speciale, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2014, p. 455

G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 991 e ss.