



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# IL PROCESSO TRIBUTARIO

## LA PROVA NEL PROCESSO

Prof. avv. Giuseppe Zizzo

26 novembre 2014



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# L'onere della prova e il principio di non contestazione

- In passato si riteneva che l'onere della prova gravasse esclusivamente sul contribuente. In particolare:
  - gli atti amministrativi erano assistiti da una «presunzione di legittimità»;
  - il fatto assunto come presupposto dell'emanazione dell'atto amministrativo si considerava processualmente provato fino a che il ricorrente non ne avesse fornito la prova negativa.

▪ Oggi si ritiene che l'onere della prova debba essere ripartito guardando alla posizione sostanziale assunta in giudizio dalle parti, in quanto «*onus probandi incumbit ei qui dicit*», e segnatamente:

- l'Amministrazione finanziaria, pur non prendendo l'iniziativa nel processo, è la parte che fa valere una propria pretesa (attrice in senso sostanziale) e, di conseguenza, deve provare i fatti costitutivi del proprio diritto (art. 2697, c. 1, c.c.);
- il contribuente (convenuto in senso sostanziale) deve provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697, c. 2, c.c.).

- **Istruttoria amministrativa** (c.d. primaria) e l'**istruttoria processuale** (c.d. secondaria) sono collegate, nel senso che nel processo l'Amministrazione riversa gli elementi di prova raccolti nell'istruttoria amministrativa.
- Distinzione tra:
  - obbligo di motivazione dell'atto impositivo;
  - onere della prova.

- La **motivazione** è posta a tutela sia del diritto di difesa del contribuente sia del buon andamento dell'Amministrazione.
- La **prova** serve a dimostrare l'esistenza dei fatti.

▪ **L'onere della prova** si articola in modo differente a seconda che si tratti di:

**1) giudizi di impugnazione di atti impositivi:**

- l'Amministrazione ha l'onere di provare i fatti sui quali si fonda l'atto impugnato, i presupposti che legittimano l'adozione di un particolare metodo di accertamento ecc.;
- il contribuente-ricorrente ha l'onere di fornire i documenti che dimostrano la sussistenza dei fatti che riducono o elidono l'imponibile o l'imposta;

2) giudizi aventi ad oggetto la ripetizione di somme indebitamente corrisposte:

- il **contribuente-ricorrente** ha l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto del suo diritto di credito.

3) giudizi aventi ad oggetto l'applicabilità di un'esenzione o di un'agevolazione:

- il **contribuente-ricorrente** ha l'onere di provare la sussistenza delle circostanze da cui derivano l'esenzione o l'agevolazione.



- Il **principio di non contestazione** o principio dell'onere di contestazione permette al giudice di considerare provati fatti affermati da una parte e non contestati dall'altra (art. 115 c.p.c. «...*il giudice deve porre a fondamento della decisione... i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita*»).



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# I poteri istruttori delle Commissioni tributarie e il principio dispositivo

## Art. 7, d.lgs. 546/1992

*«Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.» (c. 1)*

- Il giudice tributario può, di sua iniziativa:
  - a) disporre accessi e ispezioni;
  - b) richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
  - c) richiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato;
  - d) disporre lo svolgimento di una consulenza tecnica.

- I poteri istruttori sono esercitabili «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti» (c.d. principio dispositivo).

Il giudice tributario non può indagare su fatti che non siano stati indicati dalle parti: il punto di partenza è rappresentato dalle allegazioni di parte ed il punto di arrivo dalla specifica fonte di prova.

- Il processo tributario è un «processo di parti»: il potere di indicare i fatti rilevanti per il giudizio appartiene in via esclusiva alle parti.

- L'applicabilità del **principio dispositivo** è stata ammessa senza riserve solo in seguito alla riforma del 1992 (art. 7, c. 1, d.lgs. 546/1992). In passato, infatti, si parlava di processo informato al principio della domanda quanto al profilo dell'allegazione dei fatti di causa, al principio inquisitorio quanto al profilo dell'acquisizione dei mezzi di prova.

▪ **I poteri istruttori del giudice tributario** (art. 7, c. 1, d.lgs. 546/1992):

-assolvono ad una funzione meramente integrativa dell'onere probatorio gravante sulle parti:

- possono colmare residue incertezze sulla ricostruzione del fatto;
  - non possono supplire all'inerzia delle parti.
- deve essere esclusa qualsiasi possibilità che il giudice eserciti facoltà istruttorie al di fuori del perimetro dei fatti dedotti dalle parti, con evidente rafforzamento del principio dispositivo;

- ulteriore conferma in questo senso si è avuta quando con il d.l. 203/ 2005, conv. in l. 248/2005, è stato abrogato il c. 3 dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992, che tra i poteri delle commissioni tributarie contemplava anche la «*facoltà di ordinare alle parti il deposito documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*»;
- i poteri del giudice sembrano modellati su quelli spettanti all'ente impositore in sede di istruttoria. La *ratio* è quella di fare sì che il giudice possa riprodurre, se del caso e nei suoi aspetti essenziali, l'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione per giungere all'affermazione della pretesa oggetto di contestazione ad opera del contribuente in sede giudiziale.





ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



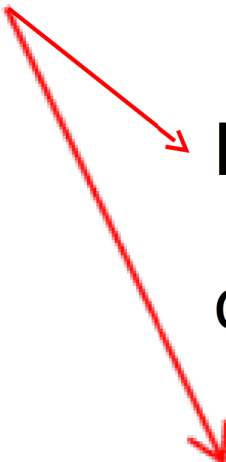
S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# Le prove indirette, critiche o logiche

· Le prove si dividono in:



**prove dirette o storiche:** qualsiasi fatto, atto o cosa che sia direttamente rappresentativo di ciò che si vuole provare;

**prove indirette, critiche o logiche:** procedimento di ordine logico che, partendo da un fatto noto, anche se non immediatamente rappresentativo di quanto si vuole provare, si desume in via consequenziale l'esistenza del fatto da provare.

- Tra le **prove indirette** quella più diffusa nel sistema tributario è rappresentata dalle **presunzioni**, mediante le quali dall'esistenza di un fatto noto si inferisce l'esistenza del fatto ignorato (art. 2727 c.c.).
- Le presunzioni si distinguono in **presunzioni legali, semplici** e «**supersemplici**».

- Nelle **presunzioni legali** è il legislatore ad individuare nella norma il fatto indiziante.

Le presunzioni legali si dividono in:

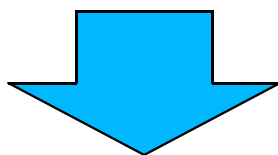
- **assolute** (*iuris et de iure*), il cui valore probatorio è assoluto, nel senso che non è ammessa la prova contraria. Posto che il fatto noto coincide con il fatto ignorato, si è messa in dubbio la loro funzione probatoria e si è parlato di norme sostanziali;

- **relative** (*iuris tantum*), che ammettono la prova contraria e determinano un'inversione dell'onere della prova. In particolare, la parte in favore della quale viene fissata la presunzione sarà tenuta a provare il fatto indiziante, rimanendo dispensata dalla prova del fatto presunto; l'altra parte sarà tenuta a provare l'inesistenza del fatto noto oppure l'inapplicabilità dell'inferenza nel caso di specie (devono rispondere all'*id quod plerumque accidit*);

- Le **presunzioni semplici** si caratterizzano in quanto il giudice con il suo libero apprezzamento può stabilire se da un certo fatto possa dedursi l'esistenza di un altro fatto.
- **Art. 2729 c.c.:**
  - Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti (c. 1);
  - Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni (c. 2).

- Art. 7, c. 4, d.lgs. 546/1992:

nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale



E' legittimo il ricorso alle presunzioni semplici in ambito tributario?

▪ Nel diritto tributario **è ammesso** il ricorso alle presunzioni semplici:

- l'art. 2729 c.c. non reca un principio di diritto comune, estensibile al processo tributario;

- non sussiste un nesso inscindibile tra ammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici (es. codice commercio previgente);

- le presunzioni semplici sono contemplate dalla normativa tributaria (es. artt. 37, c. 3, 38, c. 3, e 39, c. 1, lett. d), d.p.r. 600/1973).



•Le **presunzioni semplici** devono essere dotate dei seguenti **requisiti**:

•**gravità**: esprime l'alto grado di attendibilità o di inferenza che deve sussistere tra fatto noto e fatto ignoto;

•**precisione**: esprime l'esigenza della chiarezza ed univocità del risultato conclusivo di tale inferenza;

•**concordanza**: la prova deve essere fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto (Cass. nn. 7931/1996 e 19077/2005) oppure è sufficiente un unico indizio preciso e grave (Cass. n. 12438/2007)?

- Non è necessario che il fatto ignorato appaia come l'unica conseguenza possibile del fatto noto.
- E' sufficiente che tra fatto noto e fatto da provare sussista un legame di elevata probabilità secondo *l'id quod plerumque accidit*.

## ▪ **Casistica:**

- parametri/studi di settore;
- comportamenti antieconomici;
- distribuzione utili ai soci;
- imputazione alla società dei conti dei soci.

▪ Le **presunzioni «supersemplici»** (artt. 39, c. 2 e 41, c. 2, d.p.r. 600/1973):

- facoltà per l'Ufficio di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, nelle ipotesi in cui il contesto conoscitivo a disposizione dell'A.F. è particolarmente carente:
  - art. 39, c. 2, d.p.r. 600/1973
    - Il reddito non è stato indicato in dichiarazione;
    - Scritture contabili non tenute, non esibite o non disponibili;
    - Scritture contabili inattendibili nel loro complesso;
    - Mancata risposta ad inviti degli Uffici.
  - art. 41, c. 2, d.p.r. 600/1973
    - Dichiarazione omessa o nulla.

- Le presunzioni «supersemplici» sono ammesse nei limiti della «ragionevolezza»:
  - Non sono ammesse le presunzioni arbitrarie, imprecise e contraddittorie (Cass. nn. 2605/2000 e 9099/2002).
  - La distinzione dalle presunzioni semplici è di tipo quantitativo e non qualitativo: approssimazione maggiore ma pur sempre ragionevole.