

Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello Statuto dei diritti del contribuente

DI FRANCO GALLO

1. Ci soffermeremo oggi su quelle disposizioni recate dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022 e dai decreti attuativi della successiva legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 che, almeno ad avviso della maggioranza della dottrina, dovrebbero costituire un'importante svolta nella disciplina della prova nel processo tributario. Qui mi intrattengo in via introduttiva solo sul disposto centrale dell'art. 6 della legge n. 130 che, introducendo nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 un nuovo comma 5-*bis*, ha stabilito, da una parte, che «l'amministrazione deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato» e, dall'altra, che «il giudice deve fondare la (sua) decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annullare l'atto impositivo se la prova della fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa e l'irrogazione delle sanzioni».

Dico subito che si è un po' tutti d'accordo nel ritenere che, in termini teorici, la nuova norma costituisce – sarebbe meglio dire dovrebbe costituire – un primo passo avanti verso un processo tributario maturo e, soprattutto, “giusto” *ex art. 111 Cost.* sotto il profilo del contraddittorio e della parità delle parti. Pur non stra-

volgendo “a monte” il tradizionale assetto del sistema in tema di distribuzione dell’onere della prova ai sensi dell’art. 2697 c.c., essa esprime infatti quantomeno la positiva volontà del legislatore di innovare le regole con cui questo onere deve funzionare in concreto. Anche se, forse esagerando, è stata considerata da Alessandro Giovannini ⁽¹⁾ “una mistura di parole prive di sorveglianza anche stilistica”, mi pare che l’innovazione da essa introdotta sia almeno sul piano teorico importante, perché introduce in capo all’Amministrazione finanziaria il più rigoroso dovere di dare in giudizio una prova esatta, circostanziata, puntuale e specifica dei fondamenti di fatto della maggiore pretesa impositiva e delle relative sanzioni. Una prova, cioè, basata non più su un qualunque elemento argomentativo, ma solo su elementi dotati di uno specifico rango dimostrativo in grado di avvalorare in modo compiuto e completo la pretesa a giudizio; con la conseguenza che gli atti tributari che dovessero risultare privi di “ragioni oggettive” perché non adeguatamente provati dall’Amministrazione sarebbero considerati illegittimi.

Sono, quindi, d’accordo con coloro che hanno ritenuto che con tale disposizione il legislatore abbia inteso imprimere al giudizio tributario la stessa impronta garantista che caratterizza il processo penale. In effetti, così come nel processo penale l’imputato deve essere assolto «quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova...» (art. 530 c.p.p.), allo stesso modo nel processo tributario l’atto deve essere annullato «quando la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o [...] è comunque insufficiente...». Sotto questo aspetto sono apprezzabili quelle linee di pensiero portate avanti soprattutto da Viotto e Golisano ⁽²⁾ i quali, muovendo dal menzionato parallelismo, hanno osservato

⁽¹⁾ A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2023.

⁽²⁾ Cfr. A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2023, 336. In senso analogo, M. GOLISANO, *Riflessioni in ordine all’impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 15 giugno 2023, 4.

come la nuova norma, sostituendo alla regola della “*preponderance of evidence*” di derivazione civilistica la regola della “*clear and convincing evidence*” assai prossima al modello penale, abbia inteso “spazzare via” ogni retaggio della regola *in dubio pro fisco* e, conseguentemente, sancire la regola opposta dell’*in dubio pro contribuente*, da “declinare” nel senso che la prova, che l’Amministrazione produce in giudizio, deve condurre a ritenere la pretesa fondata *al di là di ogni ragionevole dubbio*.

È proprio in ciò che risiede a mio avviso, almeno in termini teorici, il pregio della riforma. Non deve infatti dimenticarsi che, nel porre a carico dell’Amministrazione finanziaria un onere probatorio dotato di quel “livello minimo” di robustezza che consente al Giudicante di formarsi il convincimento della fondatezza del credito erariale *al di là di ogni ragionevole dubbio*, il legislatore ha voluto finalmente alleggerire (direi “riequilibrare”) la posizione del contribuente. E ciò ha fatto frapponendo rigidi paletti in termini di qualità e valutazione delle prove di natura presuntiva che devono essere addotte dall’AF ed evitando così di scaricare su di esso oneri probatori difficili se non addirittura impossibili da soddisfare. Non possono non condividersi, al riguardo, quelle osservazioni di Pasquale Russo ⁽³⁾ che evidenziano letteralmente come il nuovo comma 5-*bis* abbia, a ben vedere, inteso «metter un argine alla deriva giurisprudenziale nel ricorrere con frequenza a presunzioni semplici a carico del contribuente che o sono [...] prive di valore inferenziale, o rilevano quali meri indizi come tali da soli non [idonei ad] assurgere a dignità di prova».

Ovviamente ciò non significa che le presunzioni semplici non possano continuare a trovare ingresso nel processo tributario quali prove “per induzione”. Esse non si differenziano infatti, per funzione e struttura, da quelle disciplinate dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ., costituendo una prova in senso proprio e, più precisamente, una prova piena, indiretta e critica. Significa solo

⁽³⁾ P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2022.

che esse, perché si rivelino idonee a fondare la pretesa a giudizio, «debbono possedere in sé – come dice Alessandro Giovannini – il tratto della più alta approssimazione possibile del fatto ignorato alla storicità degli accadimenti». Il che è come dire che, come nel processo penale ai sensi dell'art. 192 c.p.p. le presunzioni assurgono a mezzo di prova a condizione che gli elementi indiziari determinino nell'organo giudicante «un'elevata intensità persuasiva di ogni singolo strumento gnoseologico indiziario», così nel processo tributario il giudice ben potrà – alla luce del nuovo comma 5-bis – ammettere la presunzione fondata su un “quadro indiziaro”, sempre che sia connotata dai requisiti di gravità, precisione e concordanza. Sarà, perciò, una prerogativa del Giudice tributario verificare in concreto che gli elementi indiziari «non si contraddicano o si elidano vicendevolmente, dovendo tutti concorrere a favore di una ricostruzione possibile» tale per cui non residuino significativi margini di dubbio circa la fondatezza della pretesa portata a giudizio.

2. Si deve però constatare che, a fronte di una lodevole giurisprudenza delle Corti di merito nel senso di cui ho finora detto, la Corte di Cassazione ha invece optato per una lettura svalutativa della nuova previsione, affermando – leggo i passaggi cruciali – che «il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992»:

- 1) non ha comportato «alcuna inversione della normale ripartizione dell'onere probatorio», né ha precluso «il ricorso alle presunzioni semplici [...] ossia agli indizi che, se gravi, precisi e concordanti, integrano ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. la prova richiesta dall'art. 2697 c.c.»;
- 2) ha, viceversa, soltanto formalizzato «una regola generale già ricavabile dal sistema» (ossia quella secondo cui “spetta all'Amministrazione dimostrare il fondamento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente”) in coerenza «con le...modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale».

Tale ricostruzione – che ha condotto a pronunce sempre con-

fermative della sostanziale legittimità degli atti fondati sull'esclusivo utilizzo di presunzioni *pro-fisco* – non è condivisibile nella misura in cui essa, muovendo dai suddetti assunti, perviene alla conclusione che la nuova previsione normativa non ha stabilito «un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia» e, conseguentemente, non «ha fissato limiti di sorta al modo in cui la [prova] deve essere fornita» e, quindi, valutata dal giudice.

Che invece l'Amministrazione sia tenuta a dimostrare “a 360 gradi” la pretesa a giudizio, senza potersi “appiattare” su un isolato corredo indiziario, è a mio avviso un caposaldo sorretto da due ordini di ragioni.

La prima è di carattere generale. Basta ricordare che, già nel contesto delle diverse sedute parlamentari che hanno condotto all'approvazione del novellato comma 5-*bis*, si è a più riprese evidenziata l'esistenza di «un principio nel nostro ordinamento, ... che pone a carico dell'amministrazione tributaria l'onere della prova della sua pretesa impositiva e non [...] lo scarica tutto a carico del contribuente come finora è stato...».

La seconda ragione è più specifica. Essa porta a ritenere che la lettura offerta dalla Cassazione è destinata ad assumere una connotazione sostanzialmente apodittica a seguito delle suddette modifiche legislative in tema di motivazione apportate allo Statuto dei diritti del contribuente. Basta osservare infatti che, in attuazione della legge delega n. 111/2023 per la riforma fiscale – che fissa il preciso obiettivo di «rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa” – è oggi espressamente posto in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di indicare in maniera circostanziata, nella parte motivazionale degli atti impositivi e sanzionatori, anche le prove raccolte a supporto della tesi accertativa, dovendosi in loro mancanza procedere all'annullamento di essi» (cfr. art. 7, co. 1 dello Statuto, come modificato dall'art. 1, co. 1, lett. f), del d.lgs. n. 219/2023). E poiché per effetto di tali modifiche normative la “prova” – che l'Amministrazione fi-

nanziaria deve rendere in modo chiaro, preciso e puntuale – è adesso anticipata ed esplicitamente “relegata” al momento del “confezionamento” sia dell’atto impositivo che di quello sanzionatorio, dovrebbe ritenersi che è venuto, di conseguenza, meno anche l’unico argomento a sostegno dell’interpretazione “svalutativa” adottata finora dalla giurisprudenza di legittimità. Non è più corretto, cioè, ritenere – come ha ritenuto finora la Cassazione – che... «la norma in commento non ha fatto altro che confermare un principio immanente nell’ordinamento tributario” in coerenza “con le [...] modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale». Quell’«istruttoria dibattimentale» richiamata dalla Cassazione a fondamento del proprio convincimento assume ora un ruolo marginale se si considera che, in aggiunta a quanto appena ricordato circa il momento di “formazione” della prova in una fase anticipata al giudizio:

- da una parte, il giudice tributario, nell’esercizio dei propri poteri istruttori, non potrà più “sostituirsi” alle parti, essendo il suo potere esercitabile soltanto in funzione integrativa «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi...già in atti o acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata» (così la stessa Cass. n. 12383/2021);

- dall’altra parte, a seguito dell’introduzione del nuovo comma 1-*bis* nell’art. 7 dello Statuto, è preclusa espressamente all’Amministrazione finanziaria la possibilità di introdurre nel processo nuovi mezzi di prova non espressamente indicati nell’atto impositivo. Così, infatti, tale comma dispone: «I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell’atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l’adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze».

Ne consegue che la tesi della Cassazione, secondo cui il nuovo comma 5-*bis* non stabilirebbe «un onere diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia» è, almeno in via di principio, smentita nei suoi stessi presupposti, divenendo ora avulsa dall’attuale assetto legislativo.

3. Quanto finora detto mi porta a dire che, stando all'attuale indirizzo interpretativo della Suprema Corte, la riforma in materia di onere della prova di cui oggi discutiamo, pur essendo un apprezzabile punto di partenza per una disciplina razionale e organica del processo tributario, difficilmente potrà esplicare appieno i suoi frutti nell'immediato. La giurisprudenza di legittimità dovrebbe, infatti, giungere ad una "apertura" – che per ora non c'è – tale da imporre definitivamente all'Amministrazione di motivare e ai giudici di valutare con grande cura, attenzione e precisione il materiale probatorio versato in giudizio e la prova raggiunta.

Per le ragioni che ho finora detto, una tale "presa di posizione" non dovrebbe essere "scansata" dalla Suprema Corte per timore di scardinare i propri consolidati precedenti. Per il tramite della riforma non verrebbe infatti meno – anzi si rafforzerebbe definitivamente – la validità di talune generali massime giurisprudenziali. Penso soprattutto al principio, dalla stessa Corte spesso ribadito, secondo cui «nel processo tributario l'amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa adottata con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria» (per tutte, Cass. n. 905/2006). Aggiungerei solo che lo spazio applicativo delle nuove norme è inevitabilmente proiettato nel futuro, con la precisazione che questi «indizi sufficienti», perché rispondano al nuovo dettato normativo, assurgano al rango di una vera e propria prova «circostanziata e puntuale» che consenta di affermare, al di là di ogni ragionevole dubbio, «la sussistenza dell'obbligazione tributaria».