

Le novità in tema di onere della prova nel giudizio tributario: la centralità della prova nell'istruttoria primaria procedimentale

di LORENZO DEL FEDERICO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Cenni sulla nuova norma in tema di onere della prova nel processo tributario. – 3. I rapporti tra prova e motivazione dell'atto impositivo. – 4. La centralità dell'istruttoria primaria procedimentale. – 5. La ritrovata specificità del giudizio tributario di impugnazione - annullamento. – 6. Il mancato assolvimento dell'onere della prova si configura come vizio invalidante di annullabilità dell'atto impositivo. – 7. Conclusioni.

1. Premessa.

Le recenti riforme tributarie hanno inciso sull'azione impositiva e sul processo tributario, ben oltre ciò che emerge dagli approcci minimalisti che ispirano la conservatrice giurisprudenza della Corte di Cassazione.

In questa sede si intende delineare l'impatto della nuova regola sull'onere della prova rispetto ai rapporti tra istruttoria primaria procedimentale ed istruttoria secondaria processuale, ovvero in un ambito che sembra configurarsi come una delle caratteristiche peculiari del giudizio tributario, sotto tale profilo profondamente differenziato dai modelli del processo civile ed amministrativo.

Gli spunti di base sono quindi tratti dalla l. 31 agosto 2022, n. 130, intervenuta sul sistema della giustizia tributaria (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), ma valorizzando i collegamenti con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, relativo allo Statuto dei diritti del contribuente ed il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, relativo al processo tributario. Invero tali riforme sono profondamente inter-

venute sull'onere della prova nel processo e nel procedimento tributario, sulla proceduralizzazione dell'attività impositiva (art. 10-ter, Statuto), sulla compiuta e specifica codificazione dei vizi invalidanti (artt. 7-bis – 7-sexies, Statuto), sul rafforzamento della funzione della motivazione degli atti impugnabili (art. 7, Statuto), sul rafforzamento delle preclusioni probatorie nei confronti del contribuente (art. 58, d.lgs. n. 546/1992), sui vincoli probatori nei confronti dell'amministrazione (art. 7, Statuto).

Nel loro complesso le riforme hanno promosso la prevalenza dell'istruttoria primaria in fase procedimentale rispetto all'istruttoria processuale ed hanno accentuato la centralità del procedimento e dell'atto impositivo rispetto all'accertamento giurisdizionale ⁽¹⁾.

È quindi necessario interrogarsi sulla portata e sulle ricadute di tali interventi, per cercare di capire come la valorizzazione del procedimento e dell'istruttoria primaria vada ad incidere sull'oggetto del giudizio tributario, ma soprattutto vanno colte le implicazioni garantistiche del nuovo regime dell'onere della prova, che dovrebbe controbilanciare l'assetto fortemente autoritativo e unilaterale dell'istruttoria primaria.

Infatti, si ritiene che l'inquadramento sistematico dei rapporti tra procedimento e processo tributario sia proficuo per giungere alla corretta concezione della nuova norma sull'onere della prova. Una regola di giudizio peculiare, caratterizzata dalla centralità della prova nell'istruttoria primaria procedimentale.

2. Cenni sulla nuova norma in tema di onere della prova nel processo tributario.

Sino alla novella della l. n. 130/2022 si riteneva che l'art. 2697 c.c. fosse applicabile, in via analogica, anche nel processo tributario. Oggi la nuova regola ad hoc di cui all'art. 7, comma 5-bis

⁽¹⁾ Per l'inquadramento teorico v. L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario e vizi degli atti impositivi: il quadro teorico a seguito della Riforma Leo*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2025, 287.

(d.lgs. n. 546/1992), muta lo scenario. Dinanzi al giudice tributario abbiamo quindi uno specifico assetto della regola di giudizio.

Superato il risalente feticcio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi⁽²⁾, ormai da tempo l'orientamento dominante era favorevole all'applicazione dell'art. 2697 nel processo tributario.

Tuttavia, ora la novella del 2022 pone alcuni rilevanti profili di differenza tra le due regole di giudizio:

- l'art. 2697 impone una qualificazione dei fatti, distinguendo l'onere della prova a seconda dei fatti costitutivi, estintivi o modificativi;
- l'art. 7, comma 5-bis, non impone tale complessa qualificazione, uniformando l'onere della prova a fronte delle violazioni contestate con l'atto impositivo e delle pretese impositive e/o sanzionatorie;
- la regola civilistica sembra tale da ammettere la mitigazione della teoria della vicinanza / disponibilità della prova, mentre la specifica regola processualtributaria, la esclude;
- la regola civilistica è concepita per essere applicabile a tutto il complesso e variegato modo dei rapporti civilistici, di ogni genere e specie, mentre la specifica regola processualtributaria, non solo è di ambito applicativo molto più circoscritto e tipizzato, ma opera una differenziazione esclusivamente tra la regola base da essa posta e la specificità delle controversie in tema di rimborso dei tributi (e delle altre controversie di natura pretensiva)⁽³⁾;
- la regola civilistica risolve il mancato assolvimento dell'o-

(2) Sul tema, ormai di rilevanza solo storica, v. per tutti C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, 231-239.

(3) V. la vasta casistica analizzata da L. Tosi ed altri in Aa.Vv., *L'onere della prova*, a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. Tosi, Padova, 2024, 1198 ss. Per ulteriori approfondimenti v.: N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 75 ss.; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, I, 25 ss.; G. MELIS, *Su un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992*, in *Riv. dir. trib. on line*, 2023, 1 ss.

nere probatorio sul piano della fondatezza della pretesa, la regola processualtributaria colloca la regola dell'onere sul piano dell'annullabilità dell'atto impositivo.

Va delineato un percorso di coordinamento tra l'art. 2697 e l'art. 7, comma 5-bis, in quanto la nuova regola di giudizio processualtributaria, nella sua estrema linearità semplificatoria, suscita qualche incertezza interpretativa. Invero a fronte della regola civilistica concepita in chiave generale ed omnicomprensiva, la specifica regola processualtributaria opera una differenziazione interna esclusivamente per le controversie in tema di rimborso dei tributi.

Orbene, a prescindere dai profili restitutori, l'Amministrazione deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato ed il giudice tributario deve annullare l'atto impositivo laddove manchi la prova della fondatezza della pretesa impositiva e dell'irrogazione delle sanzioni.

Alcuni profili interpretativi sono di agevole soluzione:

- l'art. 7, comma 5-bis, parla semplicemente di «amministrazione», e non di agenti della riscossione, ma è scontato assumere il dato letterale in senso ampio, così da ricomprendere tutte le Agenzie fiscali, tutti gli enti impositori, tutti gli agenti della riscossione e più in generale tutti i soggetti investiti di potestà impositive;
- ancora la norma parla di atto impositivo e non di atti della riscossione o di atti esecutivi, ma è altrettanto scontato che intenda fare riferimento a tutti gli atti impugnabili *ex art. 19, d.lgs. n. 546/1992*, i quali sono in genere qualificati dalla dottrina e dalla giurisprudenza come atti impositivi⁽⁴⁾.

Maggior impegno richiede la centralità attribuita dalla norma alla *prova delle violazioni contestate con l'atto impugnato*. Dato letterale che sovraespone le controversie in tema di accertamento e provvedimento sanzionatorio (in genere intrinsecamente connessi), lasciando in secondo piano tutte le altre controversie in

⁽⁴⁾ Per i contributi più aggiornati v. F. RASI, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario*, Padova, 2022, e A. KOSTNER, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022.

tema di catasto, agevolazioni, condoni, procedure liquidatorie, riscossione ecc., e di certo tutti gli atti impugnabili in cui non vengano contestate violazioni⁽⁵⁾.

Tuttavia, la questione si risolve focalizzando la logica di base dell'art. 7, rispetto all'art. 2697, e valorizzando l'ordinata sequenza degli atti e dei procedimenti impositivi, in modo tale da riconoscere la centralità provvimentale degli atti impugnabili (in sintonia con il novellato art. 7 dello Statuto, il quale circoscrive l'obbligo della motivazione e della specifica indicazione dei mezzi di prova per i soli atti impugnabili — v. *infra*).

Questi e tanti altri profili necessitano di specifico approfondimento, soprattutto in ragione della lettura minimalista della nuova norma offerta dalla conservatrice giurisprudenza della Corte di Cassazione⁽⁶⁾. Ma in queste brevi note ci si soffermerà sui rapporti tra prova ed onere della prova nella dinamica tra procedimento e processo tributario, con l'intento di dimostrare l'esistenza di alcune peculiarità sistematiche che, ben oltre il dato letterale e positivo, distaccano la nuova regola di giudizio dall'archetipo dell'art. 2697 c.c.

3. I rapporti tra prova e motivazione dell'atto impositivo.

In primo luogo, è necessario ribadire che l'alveo nel quale scorrono le vicende tributarie non è quello dei rapporti paritetici di natura civilistica ed obbligatoria, bensì quello dell'esercizio di poteri autoritativi unilaterali di matrice amministrativistica.

La materia tributaria è imperniata sull'azione impositiva che si svolge mediante l'emanazione di provvedimenti autoritativi ed unilaterali, in cui l'Amministrazione finanziaria è costantemente dotata di poteri istruttori e strumenti conoscitivi poderosi, nonché assistita dall'autotutela esecutiva.

⁽⁵⁾ Su questi profili si rinvia al contributo di A. CARINCI, *L'onere della prova nelle diverse tipologie di controversie*, in questo fascicolo della *Rivista*.

⁽⁶⁾ In merito v. i rilievi critici di F. GALLO, *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello Statuto dei diritti del contribuente*, e L. TOSI, *La nuova norma sull'onere della prova nel processo tributario*, in questo fascicolo della *Rivista*.

È ormai palese la riferibilità dell’azione impositiva all’azione amministrativa, in una concezione unitaria dell’agire funzionalizzato della pubblica amministrazione, si realizzzi esso mediante provvedimenti autoritativi, discrezionali o vincolati che siano, ovvero mediante atti consensuali, pur con tutte la peculiarità della funzione impositiva (7).

L’Amministrazione finanziaria deve attenersi sempre al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire, in ogni caso, la finalizzazione dei propri atti alla cura dell’interesse fiscale *ex art.* 53 Cost.; «sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è forma della funzione», cui è riconducibile anche l’accertamento tributario (8).

L’introduzione dello Statuto del contribuente, sin dal 2000, ha accentuato le connessioni con la legge generale sul procedimento amministrativo, rafforzando la concezione amministrativistica dei rapporti tributari (v. i chiari rinvii di cui all’art. 6, comma 4, «Conoscenza degli atti e semplificazione», ed all’art. 7, comma 1, «Chiarezza e motivazione degli atti»).

Ora il d.lgs. n. 219 del 2023 ha portato a piena maturazione normativa la “procedimentalizzazione” delle procedure tributarie, e la “provvedimentalizzazione” degli atti impositivi. Il rinvio alla legge 7 agosto 1990, n. 241 è stato eliminato dall’art. 7 relativo alla motivazione, ma resta nell’art. 6, relativo alla conoscenza degli atti; comunque il rapporto di genere a specie tra azione amministrativa ed azione impositiva non richiede necessariamente rinvii esplicativi e/o varie formule di raccordo e di ciò è data dimostrazione sia dalle tante norme dello Statuto che ormai qualificano *tout court* l’azione impositiva come attività amministrativa ed utilizzano termini e concetti tipici dell’agire amministrativo, sia

(7) LUPI, *La disciplina delle entrate*, in *Trattato di diritto amministrativo*, in AA.Vv., *Diritto amministrativo speciale*, III, *I servizi pubblici, finanza pubblica e privata*, a cura di S. CASSESE, Milano 2003, 2647.

(8) Così Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731.

dalla diretta ed inequivoca codificazione nello Statuto della funzione procedimentale, del contenuto della motivazione, dei vizi di legittimità, delle irregolarità ecc.

L'art. 7 dello Statuto è stato modificato circoscrivendo l'obbligo di motivazione ai soli provvedimenti impugnabili e non più a tutti gli atti; ora la motivazione deve recare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione; ove la motivazione indichi altri atti, non vi è l'obbligo di allegarli qualora l'atto richiamante ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati (comma 1). Soprattutto è vietata ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova posti a fondamento del provvedimento, così come è vietata la loro integrazione o sostituzione, se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrono i presupposti e non siano maturate decadenze (comma 1-*bis*). Stante la sua formulazione in termini generali l'art. 7 trova applicazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi al giudice tributario, e quindi anche agli atti catastali ed agli altri atti impugnabili nella specifica giurisdizione, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto.

Questi profili risultano essenziali per identificare l'oggetto del giudizio tributario, ma spicca subito la piena maturazione concettuale della motivazione e la piena consapevolezza della sua funzione come pilastro del procedimento amministrativo tributario (in piena sintonia con l'assetto della legge n. 241/1990). Notevole ed apprezzabile il passo avanti sul piano delle garanzie, dell'efficienza e della funzione impositiva, rispetto ai vischiosi ed arcaici orientamenti dottrinali e giurisprudenziali ⁽⁹⁾ che tendevano a svalutare la motivazione, configurandola come orpello formale. Del resto sul piano legislativo, sino alla fine degli anni 90, e quindi sino all'avvento dello Statuto, in molti casi non era previsto alcun obbligo di motivazione degli atti impositivi.

⁽⁹⁾ V. ad es. Cass., sez. trib., 18 ottobre 2021, n. 28560.

Il rafforzamento della motivazione, sin dall’emanazione dello Statuto ed ora mediante la sua novella, si pone come fattore significativo della connotazione provvedimentale degli atti impositivi⁽¹⁰⁾, superando alla radice gli orientamenti dichiarativisti sulla funzione meramente liquidatoria dell’accertamento, sulla provocatio *ad opponendum* e sull’impugnazione merito.

Ma ora la novella dello Statuto valorizza anche l’obbligo di allegare e specificare i mezzi di prova, con divieto e preclusione di emenda degli atti eventualmente carenti e ciò accentua la centralità dell’istruttoria primaria procedimentale, rispetto a quella processuale.

In via di estrema sintesi l’Amministrazione deve acquisire e fornire la prova nel corso dell’istruttoria primaria; ha il dovere di dimostrare in primo luogo a se stessa, prima dell’emanazione dell’atto impositivo, la fondatezza della propria pretesa; la motivazione deve indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione; l’indicazione dei mezzi di prova è requisito di legittimità dell’atto impositivo; è vietata ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova posti a fondamento del provvedimento, così come è vietata la loro integrazione o sostituzione in corso di giudizio. Il giudizio ha quindi per oggetto la verifica della legittimità dell’atto impositivo (con esclusione delle controversie sul rimborso ed in generale di quelle aventi ad oggetto interessi pretensivi del contribuente, v. *infra*).

4. La centralità dell’istruttoria primaria procedimentale.

Le recenti riforme, lungi dal porsi problemi teorici, sono profondamente intervenute sulla proceduralizzazione dell’attività impositiva (art. 10-ter, Statuto), sulla compiuta e specifica codificazione dei vizi invalidanti (artt. 7-bis – 7-sexies, Statuto), sul rafforzamento della funzione della motivazione degli atti impugnabili (art. 7, Statuto), sul rafforzamento delle preclusioni probatorie nei

⁽¹⁰⁾ V. per tutti G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005 e C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2008.

confronti del contribuente (art. 58, d.lgs. n. 546/1992), sui vincoli probatori nei confronti dell'amministrazione (art. 7, Statuto).

La riforma ha in tal modo promosso la prevalenza dell'istruttoria primaria in fase procedimentale rispetto all'istruttoria processuale ed ha accentuato la centralità del procedimento e dell'atto impositivo rispetto all'accertamento giurisdizionale, portando così a compimento il disegno degli artt. 52, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 32, d.P.R. 28 settembre 1973, n. 600, che da tempo prefigura un *favor* per l'istruttoria primaria. Di ciò risulta emblematico l'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, sulla compensazione delle spese per il contribuente che risulti vittorioso sulla base di documenti decisivi non prodotti nell'istruttoria primaria, ma solo nel corso del giudizio; tale norma si aggiunge alle preclusioni probatorie, gravanti in giudizio sul contribuente che non ha prodotto i documenti, richiestigli dall'Agenzia, nel corso dell'istruttoria primaria (artt. 52, comma 5, e 32, comma 4, cit.)⁽¹¹⁾.

Le motivazioni che hanno ispirato tale approccio sembrano riconducibili ad un certo egocentrismo istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, trapelando nelle pieghe delle norme la convinzione che l'Agenzia abbia un ruolo prioritario, operi meglio del Giudice (marginalizzato anche dall'accertamento con adesione e dalla conciliazione) e non debba subire un sindacato giurisdizionale tale vanificare l'istruttoria primaria amministrativa ovvero comunque tale da risultare troppo penetrante. Emerge quindi un potenziamento dell'azione impositiva ed una svalutazione dell'accertamento in sede giurisdizionale. Ma più in generale viene rafforzato un trend tradizionale e peculiare della materia tributaria in ragione del quale il legislatore tende a svalutare il ruolo del Giudice, e

⁽¹¹⁾ Per ulteriori esempi da cui sono desumibili tali considerazioni si pensi: all'impossibilità di sindacare gli atti dell'Amministrazione finanziaria viziati per eccesso di potere; all'impossibilità di sindacare il silenzio in caso di autotutela discrezionale (art. 10-*quinquies*, Statuto); alla cristallizzazione dell'istruttoria probatoria amministrativa (art. 7, Statuto); divieto di nuove prove in appello (art. 58 d.lgs. n. 546/1992); alla sentenza sommaria (art. 47-*ter* d.lgs. cit.).

soprattutto dell'AGO, ed a valorizzare il ruolo dell'Amministrazione finanziaria (v. ad es. l'abrogazione del giudizio esecutivo contro l'AF e la residua esclusività del giudizio di ottemperanza per far valere i diritti dei contribuenti ⁽¹²⁾).

A questo punto diventa necessario interrogarsi sulle ricadute di tali interventi, per cercare di capire come la valorizzazione del procedimento e dell'istruttoria primaria, per un verso, e la codificazione dei vizi, per l'altro, vadano ad incidere sulla funzione impositiva, sull'oggetto del processo e sulla regola di giudizio.

5. La ritrovata specificità del giudizio tributario di impugnazione-annullamento.

Le recenti riforme sono intervenute sulla proceduralizzazone dell'attività impositiva, sulla compiuta e specifica codificazione dei vizi invalidanti, sul rafforzamento della funzione della motivazione degli atti impugnabili, sul rafforzamento delle preclusioni probatorie nei confronti del contribuente, sui vincoli probatori nei confronti dell'amministrazione. Ne è scaturita una netta prevalenza dell'istruttoria primaria in fase procedimentale rispetto all'istruttoria processuale. A fronte del potenziamento dell'azione impositiva è emersa la svalutazione dell'accertamento in sede giurisdizionale.

È stata compiuta una scelta di campo a favore della "procedimentalizzazione" delle procedure tributarie, e della "provvedimentalizzazione" degli atti impositivi; è stata disvelata una volta per tutte l'effettiva portata dell'autoritatività nell'azione impositiva; conseguentemente risultano ormai anacronistiche le tralaticie concezioni del rapporto tributario centrate su schemi pancivilistici.

La riforma dello Statuto ha accentuato la specificità della normativa tributaria rispetto alla disciplina generale dell'attività amministrativa, ma ha continuato ad utilizzare categorie, terminologia, schemi attuativi ed istituti propri del diritto amministrativo, strutturando chiaramente l'azione impositiva come sottosistema

⁽¹²⁾ V. art. 70 d.lgs. n. 546/1992, così come modificato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

dell'attività amministrativa, in relazione di *species a genus*.

Ma la riforma ha ridimensionato il ruolo della legge n. 241/1990, che ora si pone in una logica di complementarietà residuale. La codificazione tributaria funge da ostacolo all'applicazione delle norme generali, che potranno trovare applicazione in via residuale e complementare soltanto ove non sia diversamente disposto ed al tempo stesso sussista compatibilità tra Statuto e legge n. 241/1990.

I vizi degli atti impositivi sono stati codificati riprendendo le categorie del diritto amministrativo (artt. 7-bis – 7-sexies, Statuto), ma senza recepire il depotenziamento dei vizi formali e procedurali di cui all'art. 21-octies della legge n. 241/1990; la logica dell'amministrazione di risultato è stata ribadita ma delimitata e tipizzata; è stata positivizzata ed esplicitata la centralità del procedimento amministrativo come categoria ordinante dell'azione impositiva; è stata esplicitata la ponderazione di interessi nell'azione impositiva, ancorandola al principio di proporzionalità (art. 10-ter, Statuto). È stato chiarito che, non solo la violazione delle norme formali e procedurali, ma anche la violazione delle norme sostanziali, attinenti all'*an* ed al *quantum* del tributo, assume rilievo ai fini dell'annullabilità (v. *infra* § 6).

La proceduralizzazione dell'azione impositiva e la codificazione dei vizi depongono decisamente a favore della concezione del processo tributario come giudizio di impugnazione-annullamento e sollecitano una profonda rivisitazione del dibattito sull'oggetto del giudizio tributario, proiettato verso il superamento della tralatizia teoria dell'impugnazione merito. Ma soprattutto, per quanto rileva in questa sede, dimostrano che la questione della prova si pone prioritariamente in sede di istruttoria primaria amministrativa e quindi che l'onere della prova si pone come regola dell'agire amministrativo, prima che come regola di giudizio (secondo la ben nota sistematica riconducibile ad Allorio⁽¹³⁾).

⁽¹³⁾ V. soprattutto F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. Trib.*, 2016, 17 ss. e da ultimo G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2022, 324 ss.

6. Il mancato assolvimento dell'onere della prova si configura come vizio invalidante di annullabilità dell'atto impositivo.

Come è noto, il nuovo art. 7-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente definisce l'area dell'annullabilità degli atti impositivi. La norma prevede che gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario — e quindi i soli provvedimenti impositivi — sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti (comma 1).

I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto debbono essere dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio (comma 2).

Il riferimento dell'annullabilità al provvedimento impugnabile implica che le violazioni di legge degli atti istruttori, preparatori, e più in generale di tutti gli atti endoprocedimentali si riverberano in via derivata sulla validità del provvedimento conclusivo del procedimento (ma fa eccezione il vizio istruttorio specificamente delimitato dall'art. 7-*quinquies*)⁽¹⁴⁾. Al riguardo la formulazione della norma è inequivocabile, stante l'omnicomprensivo riferimento a tutte le violazioni di legge, sostanziali, procedimentali e formali, compresa la violazione dell'art. 10-*ter*. Inoltre, è la stessa Relazione illustrativa al d.lgs. n. 219/2023 a chiarire che la nuova norma intende fissare l'area dell'annullabilità attraverso una formulazione ampia, volta a considerare qualunque ipotesi di “violazione di legge”.

Nel suo complesso l'art. 7-*bis* risulta piuttosto in sintonia con la tradizione legislativa dell'annullabilità nel diritto amministrativo generale e con la legislazione tributaria disseminata da specifiche ipotesi di annullabilità vera e propria e di nullità testuali, spesso sanabili, talvolta riconducibili all'annullabilità,

⁽¹⁴⁾ Soluzione lineare, in senso analogo v. ad es. F. FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, suppl. on line, 2024, 226.

altre volte configurabili come vera e propria nullità, ma non di rado di difficile qualificazione⁽¹⁵⁾. Tuttavia, destano perplessità la sterilizzazione del vizio di eccesso di potere e l'affiancamento tra motivi di annullamento ed infondatezza dell'atto, profili che rilevano ai fini della patologia della pretesa impositiva per difetto di prova.

Una acuta dottrina tende a ricondurre l'infondatezza al nucleo dell'eccesso di potere, prospettando al riguardo una situazione di «non rispondenza del contenuto dell'atto alla reale situazione di fatto»; il tutto in una (non condivisibile) concezione di valorizzazione della specialità e dell'autonomia della normativa tributaria, che non contempla mai l'eccesso di potere e che proprio mediante l'infondatezza supporterebbe la teoria del giudizio tributario come di impugnazione merito⁽¹⁶⁾.

Sembra piuttosto che l'eccesso di potere, presente nella tradizionale ripartizione dei vizi invalidanti degli atti amministrativi, non sia stato contemplato in materia tributaria sia per i persistenti e risalenti pregiudizi avversi al riconoscimento della discrezionalità nell'ambito dell'azione impositiva, sia per privilegiare l'Amministrazione finanziaria, rafforzando le esigenze di risultato in materia tributaria.

Il riferimento ai motivi di infondatezza dell'atto non era contemplato dalla legge delega, è avulso dal tessuto normativo preesistente, risulta del tutto isolato ed estemporaneo nella logica della novella dello Statuto, tanto da richiedere sforzi ermeneutici notevoli da parte degli interpreti.

Alcuni autori evidenziano che «lo statuto regolamentare di annullabilità ed infondatezza appare identico...», «l'infondatezza... non diversamente dall'annullabilità, appare essere una delle

⁽¹⁵⁾ Per gli spunti desumibili dal quadro preesistente v. E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 393 ss.; Id., *Fondamenti sistematici del sistema duale nullità - annullabilità*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, 346-353; F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; in *giurisprudenza v. Cass.*, 18 settembre 2015, n. 18448, e 27 maggio 2021, n. 14733.

⁽¹⁶⁾ F. FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 216-217, e particolarmente nota 11.

possibili forme di manifestazione della carenza di uno dei presupposti della fattispecie al verificarsi della quale l'atto amministrativo tributario produce gli effetti previsti dalla legge. Segnatamente si tratta della carenza del presupposto consistente nell'elemento rappresentativo della situazione fattuale e giuridica reale posta a base dell'atto amministrativo stesso»⁽¹⁷⁾.

Altri autori, più convincentemente, sfumano la distinzione tra annullabilità ed infondatezza, evidenziandone l'uniformità sul piano effettuale e delle rilevabilità, «in quanto anche i vizi sostanziali (o di infondatezza) determinano l'illegittimità dell'atto, traducendosi in una violazione di legge»⁽¹⁸⁾.

Infine, molto acutamente, l'infondatezza viene ricondotta alla carenza di prova; più precisamente si evidenzia che secondo il nuovo regime dell'onere della prova di cui all'art. 7, comma 5-bis⁽¹⁹⁾, «l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice *fonda* la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua *fondatezza* manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si *fondano* la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni». Pertanto, anche in caso di infondatezza il giudice deve annullare l'atto, non potendosi limitare a dichiararne l'infondatezza, ed ovviamente non potrà nemmeno attivarsi in via

⁽¹⁷⁾ Così F. FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 228.

⁽¹⁸⁾ Così S. ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, in AA.Vv., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. II, a cura di A. GIOVANNINI, Pisa, 2024, 94; sull'uniformità effettuale v. anche A. VIOTTO, *Il nuovo paradigma delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in AA.Vv., *L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. LOGOZZO, Pisa, 2024, 41-42, il quale tuttavia, sia pure dubitativamente, tende a ricondurre la violazione delle norme sostanziali all'area dell'infondatezza e non dell'annullabilità (con ciò disattendendo le chiare indicazioni della Relazione illustrativa al d.lgs. n. 219/2023, nonché il dato letterale ed il sistematico).

⁽¹⁹⁾ Gli spunti richiamati sono riferibili in parte ad A. VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., ma soprattutto a P. MASTELLONE, *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, 690-692.

inquisitoria per dare fondamento alla pretesa o comunque sostituire la pretesa infondata con una propria decisione di merito.

Spunti apprezzabili e condivisibili, ma sul piano della teoria generale del processo sarebbe necessario spingersi oltre, considerando la presenza, nel sistema della giustizia tributaria, di situazioni soggettive pretensive del contribuente (siano esse configurabili come interesse legittimo o diritto soggettivo) laddove questi agisce per ottenerne dall'amministrazione un rimborso, un'autotutela obbligatoria, una variazione catastale, ovvero più in generale l'accertamento di pretese che richiedono il vaglio della fondatezza, andando oltre l'effetto cadiutorio proprio dell'azione di annullamento; si pensi soprattutto ai casi di silenzio da parte dell'amministrazione, in cui l'inerzia da corpo ad un atto (*rectius comportamento*) ostativo che può qualificarsi infondato laddove si frappone all'accertamento della fondatezza della situazione soggettiva pretensiva del contribuente.

Inoltre, sotto altro profilo, in assenza di una esplicita tipizzazione delle azioni esperibili nel giudizio tributario, potrebbe essere concepita un'impugnazione del contribuente volta a contestare la fondatezza della pretesa impositiva sull'*an* e sul *quantum* del tributo, in termini di semplice insussistenza⁽²⁰⁾ e quindi senza la analitica identificazione dei singoli vizi invalidanti dell'atto (prospettiva ben comprensibile ove si consideri l'ambigua stratificazione del sistema della giustizia tributaria e la multiforme formazione ed esperienza che ancora oggi caratterizza la variegata platea degli operatori⁽²¹⁾). Si tratta comunque di profili complessi estranei al tema dell'onere della prova, qui affrontato nel rapporto tra procedimento e processo.

Ai nostri fini è possibile puntualizzare il quadro riformatore chiarendo, una volta per tutte, che nello specifico assetto della

⁽²⁰⁾ V. ad es. G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Padova, 2021, 105 ss., ma per le condivisibili critiche si rinvia ad A. TURCHI, *Alcune considerazioni in tema di azioni esperibili nel processo tributario*, in A.A.Vv., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. BASILAVECCHIA ed A. COMELLI, Padova, 2020, 140 ss.

⁽²¹⁾ Profili di contraddittorietà sui quali v. ad es. G. TINELLI, *Diritto processuale*, cit., 18

giustizia tributaria l'atto impositivo che non assolve l'onere della prova è da configurarsi come atto annullabile.

7. Conclusioni.

A questo punto, chiariti i rapporti tra procedimento e processo tributario, risulta sgombrato il campo da ogni possibile lettura restrittiva e conservatrice della nuova processualtributaria sull'onere della prova.

La nuova norma pone una regola di giudizio peculiare della giustizia tributaria, caratterizzata dalla centralità della prova nell'istruttoria primaria procedimentale, distaccandosi dall'archetipo dell'art. 2697c.c.

Si ritiene di aver dimostrato che il problema della prova si pone prioritariamente in sede di istruttoria primaria amministrativa e quindi che l'onere della prova si pone come regola dell'agire amministrativo, prima che come regola di giudizio.

L'Amministrazione deve acquisire e fornire la prova nel corso dell'istruttoria primaria; ha il dovere di dimostrare in primo luogo a se stessa, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, la fondatezza della propria pretesa; la motivazione deve indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione; l'indicazione dei mezzi di prova è requisito di legittimità dell'atto impositivo; è vietata ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova posti a fondamento del provvedimento, così come è vietata la loro integrazione o sostituzione in corso di giudizio. L'atto impositivo che non assolve l'onere della prova è da configurarsi come atto annullabile.