



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'AQUILA
DIPARTIMENTO DI INGEGNERIA INDUSTRIALE E DELL'INFORMAZIONE
E DI ECONOMIA - DIIE

Dottorato di Ricerca in “Ingegneria industriale e dell'informazione e di economia”

Curriculum: Scienze giuridico-aziendali

XXXVIII ciclo

Titolo della tesi

“L'onere della prova nel processo tributario. Il nuovo comma 5-bis dell'art.
7 del D.Lgs. 546/1992. Profili temporali, applicativi e giurisprudenziali.”

SSD: GIUR-06/A

Dottorando

Dott. Antonio Caputo

Coordinatore del corso

Chiar.ma Prof.ssa Katia Gallucci

Tutor

Chia.mo Prof. Walter Giulietti

a.a. 2024/2025

INDICE

ABSTRACT – PREMESSA	4
----------------------------------	----------

I.LE TRACCE STORICHE DELL’ONERE DELLA PROVA. GENESI E FUNZIONE SISTEMICA DAL DIRITTO ROMANO ALLA CODIFICAZIONE CIVILISTICA.	15
---	-----------

1. INTRODUZIONE	15
2. IL GIUSNATURALISMO E L’ALBA DELL’ILLUMINISMO.....	15
3. IL MITO DEL CODICE CIVILE FRANCESE NELLA FRAMMENTARIETÀ POLITICA. L’ONERE DELLA PROVA NELLE OBBLIGAZIONI.....	19
4. L’ORIZZONTE ITALIANO. LA MUTATA ATMOSFERA PER L’UGUAGLIANZA CIVILE E L’ATTUAZIONE DELLA LIBERTÀ.	21
5. TRANSIZIONE E APPRODO AL CODICE CIVILE DEL 1942	26

II.L’ONERE DELLA PROVA. ELEMENTO DI SPECIALITÀ DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.....	38
---	-----------

1. INTRODUZIONE	38
2. EVOLUZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA (CENNI).	40
2.1. DALLA LEGGE ABOLITRICE DEL CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO ALLE PRIME COMMISSIONI TRIBUTARIE	41
2.2. SEGUE. DAL MODELLO AMMINISTRATIVO-CORPORATIVO ALLA REVISIONE REPUBBLICANA DEL 1972.....	44
2.3. LA RIFORMA DEL 1992 E L’ASSETTO ATTUALE PRIMA DELLE MODIFICHE DEL 2022	49
2.4. LA LEGGE 130/2022 E SUCCESSIVE MODIFICHE: PROFESSIONALIZZAZIONE DEI GIUDICI TRIBUTARI E ALTRE NOVITÀ	52
3. NATURA DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: ANNULLAMENTO O MERITO?	57
3.1. MODELLI TEORICI: “IMPUGNAZIONE-ANNULLAMENTO” E “IMPUGNAZIONE-MERITO”.....	59
4. DIALETTICA PROBATORIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO	66
4.1. DISCIPLINA PREVIGENTE.....	66
4.2. LA LEGGE 130/2022: AMPLIAMENTO DEI MEZZI DI PROVA. IMPLICAZIONI.	69
4.3. PRIME APPLICAZIONI GIURISPRUDENZIALI DELLA L. 130/2022	82

III.L’ONERE DELLA PROVA PRIMA DEL PROCESSO. LA DIALETTICA PROBATORIA TRA LE PARTI NELLA FASE ISTRUTTORIA ED IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ	95
--	-----------

1. INTRODUZIONE	95
2. PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO NEL SOLCO TRA ACCERTAMENTO E GARANZIE PARTECIPATIVE	97
3. L’ONERE DELLA PROVA ANTE PROCESSO. LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE DELL’ISTRUTTORIA PROBATORIA	101
4. LA CODIFICAZIONE DELLA PARTECIPAZIONE NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO.....	109

5. IL NUOVO PRISMA DELLA COOPERAZIONE FISCALE: VERSO LA TAX COMPLIANCE	126
6. LIMITE AI POTERI ISTRUTTORI DEL FISCO: IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ.....	132
6.1 ORIGINE E RICEZIONE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NEL DIRITTO TRIBUTARIO.....	132
6.2 SEGUE. PROPORZIONALITÀ E POTERI ISTRUTTORI	136
7. L’ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO DOPO LA LEGGE N. 130/2022 E IL D.LGS. N. 219/2023: IL NUOVO ART. 7, COMMA 5-BIS, D.LGS. N. 546/1992, IN RAPPORTO ALL’ART. 2697 C.C.	146
7.1 SEGUE: IL RAPPORTO CON GLI ARTICOLI 115 E 116 C.P.C.	160
8. “NUOVO” ONERE DELLA PROVA, “RISTRETTA BASE” SOCIETARIA E FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI.....	165
9. UNO SPECIFICO ONERE DELLA PROVA AI FINI SANZIONATORI.....	171
10. L’ONERE DELLA PROVA NELLE LITI DA RIMBORSO.	172
IV.LE RECENTI SENTENZE DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL’UOMO SULLA DISCIPLINA DELLE ATTIVITÀ ISPETTIVE DI ACCERTAMENTO FISCALE E I RIFLESSI SULL’ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO	175
1. INTRODUZIONE	176
2. IL CASO ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. C. ITALIA: ACCESSI FISCALI E TUTELA CONVENZIONALE DEL DOMICILIO D’IMPRESA	177
3. CARENZE NORMATIVE E RIMEDI INEFFETTIVI. LA DISCIPLINA ITALIANA VIOLA L’ART. 8 CEDU	183
4. EFFETTI RIFLESSI SULLE NORME DOMESTICHE	189
5. EFFETTI RIFLESSI SUL GIUDIZIO TRIBUTARIO	195
6. IL CASO “ <i>AGRISUD</i> ”: SECONDA BOCCIATURA DELLA CORTE EDU PER IL SISTEMA LEGISLATIVO ITALIANO IN MATERIA DI ISPEZIONI TRIBUTARIE ..	199
7. IL CASO “ <i>FERRIERI E BONASSISA</i> ”: LE CENSURE DELLA CORTE EDU SULL’INADEGUATEZZA DEL SISTEMA NORMATIVO DOMESTICO SI ESTENDONO ANCHE ALLA DISCIPLINA DELLE INDAGINI FINANZIARIE	205
8. IL CASO “ <i>EDILSUD</i> ”: LA CORTE EDU AFFERMA L’INADEGUATEZZA DELL’ASSETTO NORMATIVO NAZIONALE ANCHE IN MATERIA DI ACCESSI NEI LOCALI A USO C.D. “PROMISCUO”	210
9. LA PRASSI: LE INDICAZIONI OPERATIVE DELLA GUARDIA DI FINANZA IN MATERIA DI ATTIVITÀ ISPETTIVE FISCALI CONDOTTE MEDIANTE ACCESSO PRESSO LA SEDE DEL CONTRIBUENTE.....	217
10. RIFLESSIONI CONCLUSIVE	220
BIBLIOGRAFIA.....	225

ABSTRACT

This dissertation explores the burden of proof in tax litigation as a key site for understanding the evolving relationship between fiscal authority, judicial review, and procedural guarantees. It argues that the legitimacy of the tax claim can no longer rest upon the mere authority of the administrative act, but must instead be grounded in a demonstrable evidentiary basis capable of withstanding rigorous judicial scrutiny. In this perspective, the reform introduced by Law No. 130 of 2022, and in particular paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree No. 546 of 1992, is examined as a significant step towards a more demanding model of tax adjudication, one in which the administration is required to substantiate its claim through specific, coherent, and sufficiently robust evidence.

The dissertation further considers the investigative phase in light of its procedural implications and of the most recent case law of the European Court of Human Rights, which has brought renewed attention to the compatibility of tax investigations with fundamental rights protections. It contends that the legitimacy of fiscal enforcement depends not only on the substantive correctness of the tax claim, but also on the legality of the methods through which evidence is obtained and relied upon. On this basis, the study offers a broader reconstruction of tax justice as an increasingly constitutionalised and rights-oriented field, in which evidentiary discipline functions as a central limit on the exercise of public power.

PREMESSA

Nel diritto tributario, pochi istituti consentono di cogliere con pari nettezza la qualità ordinamentale del rapporto tra autorità e garanzia quanto l'onere della prova, poiché è precisamente sul terreno della prova che il potere impositivo, uscendo dalla dimensione unilaterale dell'atto amministrativo, viene sottoposto al vaglio della sua giustificazione giuridica e della sua sostenibilità razionale dinanzi al giudice.

In tale ambito, non si discute soltanto della distribuzione del rischio derivante dall'incertezza del fatto, né soltanto del modo in cui debbano essere ripartiti, secondo la tradizionale grammatica dell'art. 2697 c.c., i carichi dimostrativi relativi ai fatti costitutivi, impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa.

Il problema è, in realtà, assai più profondo, poiché investe la concezione stessa della giurisdizione tributaria e, prima ancora, il modo in cui l'ordinamento intende governare il passaggio dall'esercizio del potere fiscale alla sua eventuale conferma giudiziale.

Domandarsi a chi spetti l'onere della prova, quale sia il grado di sufficienza richiesto al materiale istruttorio, quali limiti debbano presiedere all'impiego delle presunzioni e quale funzione residui ai poteri del giudice significa, in definitiva, interrogarsi sul se e sul come la pretesa impositiva possa dirsi legittima in uno Stato di diritto nel quale nessuna compressione patrimoniale, per quanto sorretta da finalità pubbliche indiscutibilmente rilevanti, può essere ritenuta giustificata se non all'esito di un controllo serio, effettivo e razionalmente controllabile dei suoi presupposti di fatto e di diritto.

È in questa luce che la disciplina dell'onere della prova nel processo tributario cessa di apparire come tema settoriale o meramente tecnico e si rivela, piuttosto, come uno dei crocevia nei quali si misura il tasso di maturazione costituzionale dell'intero sistema fiscale.

La riforma introdotta dalla legge n. 130 del 2022, mediante l'inserimento del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha reso ancor più evidente la centralità di tale questione, collocando espressamente l'amministrazione finanziaria nella posizione di soggetto tenuto a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e imponendo al giudice di annullare l'atto impositivo quando la prova della sua fondatezza manchi, sia contraddittoria o, comunque, insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive poste a base della pretesa e dell'irrogazione delle sanzioni.

Una simile formulazione, per il suo tenore lessicale e per la sua precisa opzione assiologica, non si lascia facilmente degradare a mera puntualizzazione redazionale, poiché il legislatore ha voluto chiaramente porre al centro del giudizio tributario non la semplice esistenza dell'atto, ma

la sua tenuta dimostrativa; non la mera proclamazione della pretesa fiscale, ma la sua capacità di resistere, alla luce degli elementi emersi nel processo, a un sindacato che non può essere né puramente formale né solo estrinseco.

Da qui l'intensità del dibattito che la novella ha immediatamente suscitato, dividendosi gli interpreti tra quanti ne hanno enfatizzato la continuità rispetto all'assetto preesistente e quanti, invece, vi hanno ravvisato il segnale di una correzione più profonda degli equilibri tradizionali, volta a rafforzare la posizione del contribuente e a pretendere dall'amministrazione un più rigoroso standard di dimostrazione.

La divergenza tra giurisprudenza e dottrina, peraltro, non rappresenta un mero accidente esegetico, ma costituisce essa stessa il sintomo della rilevanza sistematica del tema.

Da un lato, la giurisprudenza di legittimità e di merito ha mostrato una certa propensione a ricondurre la nuova disposizione entro un quadro sostanzialmente ricognitivo, insistendo sul fatto che essa non introdurrebbe un regime probatorio del tutto nuovo o più gravoso rispetto ai principi già vigenti e che non precluderebbe il ricorso alle presunzioni semplici o legali, le quali continuano a costituire strumenti fisiologici di accertamento in materia tributaria.

Dall'altro lato, una parte cospicua della dottrina ha letto la riforma come manifestazione di una più intensa cultura della garanzia, arrivando talvolta a evocare, sul piano almeno analogico, la logica sottesa all'art. 530, comma 2, c.p.p., e dunque un modello di decisione nel quale l'insufficienza o la contraddittorietà della prova non possono che tradursi nell'esito favorevole al soggetto inciso dalla pretesa pubblica.

Al di là dell'effettiva persuasività di tale accostamento, resta fermo che l'irruzione del comma 5-bis nel tessuto del processo tributario ha reso non più eludibile una riflessione di fondo sul significato della prova in questo peculiare settore dell'ordinamento, imponendo di chiarire se la specialità della materia possa ancora giustificare una soglia dimostrativa attenuata oppure se, al contrario, proprio la natura autoritativa dell'imposizione esiga un controllo tanto più rigoroso quanto più immediata e incisiva è la sua proiezione sulla sfera patrimoniale del contribuente.

L'interrogativo, pertanto, non riguarda soltanto la latitudine applicativa della nuova norma, ma la struttura complessiva del processo tributario, la sua capacità di funzionare come autentico luogo di verifica e non come sede di mera stabilizzazione dell'atto amministrativo.

Per cogliere il senso più autentico della riforma occorre, tuttavia, collocarla entro il contesto ordinamentale nel quale essa è maturata.

La novella del 2022 non è isolabile dal parallelo rafforzamento dello Statuto dei diritti del contribuente, né dal progressivo consolidarsi di un modello nel quale il procedimento amministrativo tributario e il successivo processo risultano sempre più intensamente collegati.

L'obbligo dell'amministrazione di indicare specificamente nell'atto i presupposti, le ragioni giuridiche e i mezzi di prova sui quali la decisione si fonda; il rilievo assegnato al contraddittorio endoprocedimentale.

La necessità di confrontarsi motivatamente con le osservazioni del contribuente; il divieto di modificare, integrare o sostituire in sede processuale i fatti e i mezzi di prova posti a fondamento dell'atto se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento.

La tendenza, in definitiva, a concepire l'azione accertativa come esercitabile una sola volta per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta: tutto ciò disegna un quadro nel quale la prova non può più essere pensata come qualcosa di radicalmente sganciato dalla fase procedimentale, quasi che il processo costituisca una sorta di seconda occasione per completare ex post ciò che l'amministrazione non ha saputo o voluto adeguatamente costruire a monte.

Al contrario, il giudizio tributario tende sempre più a configurarsi come il luogo in cui la pretesa, quale già formata e motivata nel procedimento, è sottoposta a una verifica di tenuta dimostrativa. Il che significa che il problema dell'onere della prova non è separabile dal problema della motivazione, poiché ciò che l'amministrazione è tenuta ad allegare e a rendere intellegibile nell'atto è anche ciò che essa deve poi essere in grado di dimostrare in giudizio, senza potersi avvalere di mutamenti surrettizi del fondamento fattuale della pretesa né di una funzione supplente del giudice.

In questa prospettiva, il comma 5-bis appare come il riflesso processuale di un più generale principio di responsabilizzazione dell'azione amministrativa,

secondo il quale l'autorità fiscale non può pretendere di vincere in giudizio semplicemente in forza dell'atto che ha emanato, ma deve persuadere il giudice della correttezza e della fondatezza delle ragioni che in quell'atto ha enunciato.

Ne discende che il fulcro della questione non può essere individuato esclusivamente nella titolarità astratta dell'onere probatorio, bensì nel grado di rigore che deve caratterizzare il controllo sulla qualità della prova offerta dall'amministrazione.

Sotto questo profilo, la riforma sembra esigere un'evoluzione culturale prima ancora che una sovversione di categorie.

Le presunzioni, semplici e legali, non vengono espunte dal sistema, né il diritto tributario potrebbe realisticamente rinunciare a tecniche inferenziali che, data la struttura dei fatti economicamente rilevanti, risultano spesso necessarie per la ricostruzione della capacità contributiva.

E tuttavia il loro impiego non può più avvenire in un quadro di indulgenza epistemica. Il fatto noto, dal quale si pretende di inferire il fatto ignoto, deve essere adeguatamente accertato; il collegamento inferenziale deve essere spiegato con precisione; la massima di esperienza richiamata non può restare implicita o stereotipata; la conclusione raggiunta deve apparire seriamente attendibile e non semplicemente compatibile con il materiale disponibile.

La prova presuntiva, in altri termini, può continuare a essere prova solo se si sottrae alla tentazione di ridursi a congettura.

La riforma, così letta, non introduce necessariamente un parametro identico a quello penalistico dell'“oltre ogni ragionevole dubbio”, giacché il processo tributario resta governato da finalità, strutture e logiche diverse da quelle del processo penale; ma certamente impone di respingere modelli decisorii fondati sulla mera verosimiglianza, sulla suggestione economica o sulla sostanziale inversione surrettizia del carico dimostrativo.

L'esigenza di una prova “circostanziata e puntuale” esprime, infatti, l'idea che la fondatezza della pretesa fiscale non possa essere affidata a un ragionamento debole o a una mera apparenza di plausibilità, ma debba emergere da un compendio dimostrativo capace di reggere a un vaglio autenticamente critico.

Ciò coinvolge inevitabilmente anche il ruolo del giudice tributario.

Se la prova della fondatezza dell'atto è posta a carico dell'amministrazione e se la decisione deve fondarsi sugli elementi che emergono nel giudizio, allora il giudice non può essere concepito né come destinatario passivo di una verità amministrativamente preconfezionata, né come soggetto chiamato a surrogare l'insufficienza probatoria della parte pubblica mediante l'uso improprio dei propri poteri istruttori.

La funzione giurisdizionale si colloca, piuttosto, in uno spazio intermedio e assai più esigente: essa consiste nel verificare se i fatti posti a base della pretesa esistano davvero, se siano stati correttamente allegati, se siano sostenuti da prove ritualmente introdotte e se il nesso tra tali fatti e la conseguenza impositiva sia logicamente e giuridicamente persuasivo.

Il controllo del giudice, in questa prospettiva, non si arresta alla forma dell'atto, ma ne attraversa il fondamento sostanziale; esso non si limita a constatare che una motivazione esiste, ma deve misurare se quella motivazione sia sorretta da elementi capaci di darle effettiva consistenza.

È appunto in questo passaggio che si consuma la trasformazione più significativa del processo tributario: il giudizio non è più il semplice teatro della contrapposizione tra allegazioni, ma diviene il luogo nel quale il potere deve rendere ragione di sé e nel quale la pretesa fiscale può consolidarsi solo ove riesca a tradurre la propria autorità in dimostrazione.

Sotto altro profilo, la centralità dell'onere della prova impone di ripensare il rapporto tra amministrazione e contribuente anche in termini di equilibrio processuale.

Una giurisdizione tributaria realmente conforme ai canoni del giusto processo non può tollerare che l'asimmetria strutturale esistente nella fase amministrativa, dovuta alla maggiore disponibilità di poteri istruttori in capo all'ufficio, si traduca automaticamente in una posizione di vantaggio anche nel giudizio.

Proprio perché l'amministrazione giunge al processo dopo aver già esercitato penetranti poteri conoscitivi, istruttori e valutativi, appare del tutto coerente che su di essa gravi l'onere di dimostrare, con rigore, la correttezza dell'esito cui è pervenuta.

Il contribuente, dal canto suo, non è liberato da ogni onere argomentativo o probatorio, specie nelle ipotesi in cui faccia valere fatti impeditivi,

modificativi, estintivi o pretese restitutorie; ma la sua posizione non può essere deformata fino a trasformarlo nel soggetto chiamato a dissipare l'incertezza prodotta dall'insufficienza dell'azione amministrativa.

Proprio questo è il punto che il nuovo assetto sembra voler riaffermare: l'incertezza che investe i fatti costitutivi della pretesa non può essere scaricata sul contribuente, ma deve ricadere sull'amministrazione che quella pretesa ha formulato.

In tal modo, la disciplina della prova si salda ai principi di effettività della tutela e di ragionevolezza dell'azione amministrativa, impedendo che l'atto tributario tragga la propria forza da una sorta di inerzia presuntiva del sistema. Alla luce di tali considerazioni, l'onere della prova nel processo tributario si rivela come una delle categorie più sensibili per comprendere la direzione verso cui si muove la giustizia fiscale contemporanea.

Esso costituisce il punto nel quale si incontrano teoria dell'atto, teoria del procedimento, teoria della decisione e garanzie del processo; il luogo nel quale si verifica se l'interesse erariale venga perseguito entro confini compatibili con la legalità costituzionale; il banco di prova sul quale misurare la distanza tra una concezione ancora autoritativa del rapporto tributario e una concezione, invece, pienamente giurisdizionalizzata e garantista.

È per tale ragione che la presente indagine prende le mosse dalla convinzione che la novella del 2022 non possa essere liquidata come intervento marginale o meramente ricognitivo, ma debba essere interrogata nel suo più profondo significato sistematico, quale segnale di una trasformazione che investe il modo stesso di concepire la pretesa impositiva e la sua verifica giudiziale.

Comprendere l'onere della prova significa, in definitiva, comprendere entro quali condizioni il potere fiscale possa dirsi ancora diritto e non mera forza, entro quali limiti l'autorità amministrativa debba cedere il passo alla ragione dimostrata, e in quale misura il processo tributario sia oggi chiamato a diventare, non il luogo della conferma quasi automatica dell'atto, ma quello nel quale la pretesa pubblica, per poter valere, deve anzitutto mostrarsi vera, coerente e provata.

Non di meno, allargando l'analisi alla fase istruttoria, vista nell'ottica dello sbocco processuale degli esiti dell'attività di accertamento tributario, non può

non prendersi in considerazione la recentissima evoluzione giurisprudenziale della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha impresso un mutamento di particolare rilievo alla riflessione sui limiti dell'istruttoria tributaria e, più in generale, sul rapporto tra potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria e tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Ciò che emerge con crescente nettezza è che accessi, ispezioni, verifiche e indagini finanziarie non possono più essere considerati meri strumenti tecnici di acquisizione del fatto imponibile, funzionali soltanto all'effettività della pretesa fiscale, ma devono essere riconosciuti come momenti nei quali il potere pubblico incide direttamente su sfere giuridiche di particolare delicatezza, quali la vita privata e il domicilio, e nei quali, proprio per questo, si misura il grado di civiltà giuridica dell'intero ordinamento tributario.

Il tema dell'istruttoria fiscale, pertanto, cessa di appartenere esclusivamente alla dimensione organizzativa dell'azione amministrativa e viene a collocarsi, sempre più chiaramente, nel punto di intersezione tra potestà impositiva, garanzie convenzionali e legalità costituzionale.

In questa prospettiva, la questione non si esaurisce nella rilevazione di singoli vizi procedimentali o di occasionali difformità applicative, ma investe la tenuta complessiva del quadro normativo interno, là dove esso non appaia assistito da sufficienti requisiti di qualità, prevedibilità e determinatezza, né corredato da strumenti di tutela effettivi contro le ingerenze prodotte dall'esercizio del potere istruttorio.

Il problema, in altri termini, non consiste soltanto nello stabilire se l'amministrazione finanziaria possa acquisire determinati elementi conoscitivi, ma anche e soprattutto nel verificare se l'ordinamento disciplini tale acquisizione entro una cornice normativa idonea a prevenire arbitri, a rendere controllabile l'azione pubblica e a garantire al contribuente una protezione reale e non meramente teorica.

È proprio sotto questo profilo che la materia della prova tributaria rivela la propria più profonda valenza sistematica: il modo in cui la prova viene formata, raccolta e utilizzata non attiene soltanto alla tecnica dell'accertamento, ma incide direttamente sulla legittimità stessa della pretesa fiscale.

Da tale premessa discende una conseguenza di notevole importanza sul piano delle fonti e delle tecniche di tutela.

Le decisioni della Corte di Strasburgo, pur avendo una evidente forza conformativa, non producono nell'ordinamento italiano l'automatica disapplicazione della norma interna incompatibile secondo il modello proprio del primato del diritto dell'Unione europea.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo non si colloca, infatti, nel sistema interno come fonte unionale direttamente prevalente, ma opera quale parametro interposto di costituzionalità, sicché il giudice nazionale è anzitutto tenuto a tentare una interpretazione conforme della disciplina interna e, solo ove tale operazione si riveli impraticabile, deve sollevare questione di legittimità costituzionale, in particolare rispetto all'articolo 117, primo comma, della Costituzione.

In questa chiave, la CEDU non resta esterna al diritto tributario nazionale, ma ne attraversa dall'interno i fondamenti, imponendo una rilettura delle regole sull'istruttoria fiscale alla luce di un più elevato standard di tutela dei diritti. Nondimeno, proprio il carattere strutturale delle criticità emerse rende difficile ritenere che il contrasto possa essere integralmente assorbito sul solo piano ermeneutico.

Quando il *deficit* riguarda l'architettura complessiva della disciplina, la debolezza delle garanzie predisposte a tutela del contribuente e la carenza di rimedi effettivi contro l'ingerenza già consumata, l'interpretazione conforme incontra un limite fisiologico, oltre il quale si apre inevitabilmente lo spazio del sindacato di costituzionalità.

La questione assume così una portata che travalica la dimensione strettamente processuale e coinvolge direttamente principi di rango fondamentale: il rispetto della vita privata, la tutela del domicilio, l'effettività della difesa, il giusto processo e, per i tributi armonizzati, la possibile interazione con il livello di protezione assicurato dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

L'istruttoria tributaria, tradizionalmente concepita come terreno privilegiato dell'efficienza amministrativa, viene quindi ricondotta entro il perimetro dello Stato costituzionale e convenzionale di diritto, nel quale nessuna

esigenza di prelievo può reputarsi sottratta al bilanciamento con i diritti fondamentali della persona.

In tale quadro assumono rilievo anche le prime reazioni della giurisprudenza interna, le quali mostrano come il sopravvenuto orientamento europeo sia ormai entrato nel circuito vivo del contenzioso tributario.

Il fatto che la Corte di cassazione abbia già sollecitato il contraddittorio tra le parti sull'incidenza delle recenti pronunce convenzionali segnala che la questione non appartiene più soltanto alla riflessione dottrinale, ma è destinata a incidere concretamente sulle forme di esercizio della giurisdizione tributaria.

Da ciò consegue che il giudice nazionale sarà verosimilmente chiamato, in tempi brevi, a stabilire se la disciplina degli accessi e delle indagini finanziarie possa ancora essere recuperata per via interpretativa oppure se debba essere investita la Corte costituzionale.

Anche gli interventi legislativi più recenti, pur orientati a recepire almeno in parte le indicazioni provenienti da Strasburgo, non paiono necessariamente sufficienti, da soli, a superare tutte le criticità emerse, soprattutto là dove continui a mancare una tutela tempestiva ed effettiva contro l'ingerenza già realizzatasi nella fase istruttoria.

Il profilo forse più delicato concerne, tuttavia, le forme di tutela azionabili dal contribuente quando l'attività istruttoria si sia già svolta ma non si sia ancora tradotta in un atto impositivo definitivo.

Proprio in questa zona intermedia emerge con maggiore evidenza il limite del sistema interno, nella misura in cui il contribuente non dispone di strumenti autonomi e immediatamente efficaci per contestare l'ingerenza subita, dovendo spesso attendere la successiva emanazione dell'atto impositivo per far valere le proprie ragioni.

Una simile struttura dei rimedi rischia di compromettere l'effettività della protezione giurisdizionale, poiché differisce la tutela rispetto al momento in cui la lesione del diritto fondamentale si è già prodotta.

Da qui l'emersione di una prospettiva nella quale la tutela convenzionale non si presenta soltanto come eventuale rimedio finale, ma può assumere, in determinati casi, una funzione immediatamente protettiva rispetto alla violazione derivante dall'atto istruttorio stesso.

Resta fermo, peraltro, che la tutela convenzionale non assorbe integralmente quella interna.

Quando dall'attività istruttoria derivi un successivo atto impositivo, il contribuente dovrà comunque reagire dinanzi al giudice nazionale, deducendo la violazione dei parametri convenzionali e costituzionali e contestando l'utilizzabilità delle prove acquisite in violazione di legge.

È in questo passaggio che il tema della legalità dell'istruttoria si trasferisce nel cuore del processo tributario e si intreccia in modo decisivo con la disciplina della prova: la questione non riguarda più soltanto la correttezza formale del comportamento amministrativo, ma la stessa legittimità sostanziale della pretesa fiscale, nella misura in cui essa risulti edificata su elementi conoscitivi acquisiti attraverso modalità incompatibili con i diritti fondamentali.

La prova tributaria si rivela così non come un mero strumento neutrale di ricostruzione del fatto imponibile, ma come uno dei luoghi nei quali più intensamente si misura la conformità dell'azione fiscale ai principi supremi dell'ordinamento.

In definitiva, la traiettoria più recente della giurisprudenza europea consente di cogliere una trasformazione profonda del diritto tributario contemporaneo. Le pronunce della Corte EDU non autorizzano, almeno allo stato, a sostenere una automatica espunzione delle norme interne incompatibili; esse, tuttavia, nemmeno possono essere degradate a semplici indicazioni esterne prive di ricadute operative.

Al contrario, impongono di ripensare in profondità la logica dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, il sistema dei rimedi, il regime di utilizzabilità della prova e, più in generale, il punto di equilibrio tra interesse fiscale e diritti fondamentali.

In questa prospettiva, la riflessione sull'attività istruttoria del fisco diviene oggi uno dei terreni più significativi nei quali si manifesta il passaggio da una concezione puramente autoritativa dell'accertamento a una visione nella quale la legittimità della pretesa impositiva dipende anche, e sempre più, dalla conformità delle modalità di formazione della prova ai principi dello Stato costituzionale e convenzionale di diritto.

I. Le tracce storiche dell'onere della prova. Genesi e funzione sistemica dal diritto romano alla codificazione civilistica.

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Il giusnaturalismo e l'alba dell'Illuminismo. – 3. Il mito del Codice civile francese nella frammentarietà politica. L'onere della prova nelle obbligazioni – 4. L'orizzonte italiano. La mutata atmosfera per l'uguaglianza civile e l'attuazione della libertà. – 5. Transizione e approdo al Codice civile del 1942.

1. Introduzione

Storicamente, il principio dell'onere della prova trova la sua prima formulazione nel diritto romano classico, in particolare nella celebre massima “*onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat*”, attribuita a Giulio Paolo, uno dei giuristi più autorevoli del periodo.

Si statuisce così un principio cruciale per garantire la correttezza del processo ed evitare situazioni di indebito svantaggio per una delle parti: l'onere della prova spetta a colui che afferma l'esistenza di un fatto e non a chi lo nega.

La massima, poi inclusa nel Digesto di Giustiniano, rappresenta un elemento cardine della tradizione giuridica europea, le cui chiavi di volta vanno attentamente esaminate, *in primis*, sotto il profilo diacronico, al fine di tratteggiare un'esegesi chiara ed esaustiva sulla maturazione della regola dell'onere della prova.

2. Il giusnaturalismo e l'alba dell'Illuminismo

Nel XVII secolo, si assiste all'emergere di nuovi paradigmi filosofici e giuridici. Il giusnaturalismo, con il suo richiamo a un diritto fondato sulla ragione naturale, incoraggia un ripensamento radicale delle strutture

processuali esistenti: l'attribuzione dell'onere della prova deve riflettere, tra le parti in causa, un equilibrio, teso a prevenire ingiustizie evidenti.

Hugo Grozio¹, pioniere del giusnaturalismo, considerato uno dei padri del diritto internazionale, ritiene che i principi giuridici siano derivabili dalla natura umana e che il diritto debba essere un riflesso di tali principi, universali e immutabili.

Nella sua opera principale, *De Jure Belli ac Pacis* (1625), Grozio elabora una teoria del diritto che sia applicabile non solo tra individui, ma anche tra Stati, inaugurando un sistema di regole incentrato sulla giustizia naturale, piuttosto che sulla convenienza o sull'autorità.

In questo quadro teorico, l'onere della prova è decisivo per garantire l'adesione ai principi razionali che Grozio considera imprescindibili. Le parti in causa devono avere pari opportunità di presentare le proprie posizioni e confutare quelle avverse.

Grozio ritiene che l'onere della prova non sia semplicemente un fardello da attribuire in modo rigido, ma un mezzo di riequilibrio degli svantaggi strutturali.

In questi casi, l'intervento del giudice per spostare l'onere della prova si configura, ineluttabilmente, come un atto di giustizia sostanziale.

La dottrina giusnaturalista², difatti, incentiva la flessibilità nell'allocazione dell'onere della prova. Non va trascurata, a tal proposito, la transizione dei sistemi di giustizia dal modello inquisitorio, tipico del diritto comune medievale, verso un sistema accusatorio, radicato proprio nelle garanzie processuali³, parallelamente all'apogeo del diritto comune, che, in

¹ Cfr. Ugo Grozio: *Un Intellettuale Al Servizio Della Pace*, De Agostini, 2018; Del Vecchio, Antonio, *La Legge nell'Oceano Ugo Grozio E Le Origini Dello Spazio Politico Moderno*, Il Mulino, 2021; Fagugli, Alessio, *Ugo Grozio E Tito Livio: Un Contributo Alla Rivalutazione Del Giusnaturalismo*, Simple, 2017; Barbini, Giuseppe, *L'origine Della Disuguaglianza: Le Ragioni Della Disuguaglianza E Della Sua Critica Da Grozio a Rousseau*. Mauro Pagliai, 2016; Pintacuda De Michelis, Fiorella, *Le Origini Storiche E Culturali Del Pensiero Di Ugo Grozio*, La nuova Italia, 1967.

² Cfr. Ascheri, Mario. *Introduzione Storica Al Diritto Moderno E Contemporaneo*, Giappichelli, 2023; Bobbio, Norberto, *Il Giusnaturalismo Moderno*, G. Giappichelli, 2009; Bobbio, Norberto, Ferrajoli, Luigi, *Giusnaturalismo E Positivismo Giuridico*, Laterza, 2014; Catalano, Elena Maria, *Ragionevole Dubbio E Logica Della Decisione: Alle Radici Del Giusnaturalismo Processuale*, Giuffrè, 2016.

³ Nel modello inquisitorio, il giudice ha un ruolo predominante nell'accertamento dei fatti e nella raccolta delle prove, mentre nel sistema accusatorio, le parti sono direttamente coinvolte nella loro produzione.

contemporanea, inizia a mostrare segni di crisi con l'emergere di giurisdizioni autonome e di città-stato dotate di ampia autonomia legislativa.

Le tendenze autonomistiche si rafforzano ulteriormente durante l'epoca dell'assolutismo⁴, quando il potere centrale tenta di imporre un'unificazione giuridica, trovando tuttavia un forte ostacolo nell'opposizione delle magistrature locali, spesso contrarie a cedere il proprio potere giurisdizionale. L'era del dualismo giuridico, tra tentativi di centralizzazione e resistenze locali, incorpora la tensione tra la discrezionalità dei giuristi e il potere politico.

L'autonomia dei giuristi e il loro ruolo nella definizione del diritto sono messi in discussione dai sovrani assolutisti, che cercano di ridurre l'influenza della classe giuridica in favore di un controllo diretto sulla legislazione.

Questa dinamica si inserisce in un più ampio processo di 'degiuristizzazione' del diritto, in cui il sapere giuridico viene progressivamente subordinato agli interessi dello Stato e alla volontà del sovrano⁵.

Questo conflitto è emblematico delle trasformazioni istituzionali e culturali del periodo, in cui il ruolo della legge viene ridefinito in funzione delle esigenze del potere statale, talvolta a discapito dei principi di equità e giustizia.

L'attrito tra giuristi e potere politico non riguarda solo la sfera legislativa, ma si estende anche alla prassi giudiziaria, con tentativi da parte dei sovrani di controllare l'operato dei tribunali e limitare l'autonomia interpretativa dei giudici.

È così che i pensatori dell'epoca hanno cercato di trovare soluzioni all'incertezza endemica del sistema giuridico attraverso l'introduzione di nozioni come lo stato di natura⁶ e il contratto sociale⁷.

⁴ Cfr. Paolini, Gabriele, 1849, *Europa E Italia Tra Rivoluzione E Assolutismo*, Pacini, 2020; *Il Diritto Come Forma Dell'esperienza: Per Paolo Grossi*. Giuffrè Francis Lefebvre, 2023; Tarello, Giovanni, *Storia Della Cultura Giuridica Moderna: Assolutismo E Codificazione Del Diritto*, Il mulino, 2012.

⁵ Tale processo è emblematicamente rappresentato dalla marginalizzazione dei giuristi nelle decisioni politiche e dalla crescente enfasi sulla legislazione emanata direttamente dal potere centrale, piuttosto che su quella interpretata e applicata dai giuristi.

⁶ Cfr. Di Stasio, Chiara, *I Principi Generali Di Diritto Processuale Civile Nell'ordinamento Internazionale Ed Europeo: Prospettive de Lege Ferenda*, Wolters Kluwer-CEDAM, 2023.

⁷ V. Rousseau, Jean-Jacques. *Discorso Sull'origine Della Disuguaglianza: Contratto Sociale*, tradotto da Diego Giordano, Giunti, 2018.

Teorie che vedono nei diritti naturali e nel contratto tra individui la base della società civile per l'appunto. Questi concetti, ampiamente dibattuti e rielaborati dai filosofi e giuristi dell'epoca, costituiscono un tentativo di riconciliare le esigenze di certezza del diritto con i principi di giustizia e razionalità.

Una figura centrale nella filosofia del diritto durante questo periodo è rappresentata da Gottfried Wilhelm Leibniz⁸, il cui contributo teorico influenza profondamente la concezione del diritto e della giustizia.

Leibniz sostiene l'esistenza di un ordine razionale e universale alla base delle leggi umane, e che può essere scoperto e applicato attraverso la ragione.

Per Leibniz, il diritto non è semplicemente un insieme di norme positive imposte dall'autorità, ma una scienza deduttiva, simile alla matematica⁹, che può essere compresa attraverso un'analisi logica e razionale.

La sua visione del diritto è dunque intrinsecamente legata alla filosofia razionalista e alla convinzione che l'universo sia regolato da principi armoniosi e comprensibili¹⁰.

Per Leibniz¹¹, ogni questione giuridica può essere risolta attraverso un processo di ragionamento logico, partendo da principi primi universali applicati ai casi concreti. In tal modo, cerca di coniugare il diritto naturale con il diritto positivo, sostenendo che le leggi umane devono essere in armonia con i principi del diritto naturale; l'ordine giuridico deve rispecchiare l'ordine naturale, il quale è razionale e giusto per sua stessa natura.

In quest'ottica, l'onere della prova deve essere attribuito, proporzionalmente, alla parte che abbia maggiori possibilità di dimostrare i fatti, in modo tale da favorire l'accertamento della verità sostanziale.

Questa visione è motivata dal desiderio di ottimizzare il processo decisionale giuridico e ridurre i rischi di errore giudiziario, valorizzando il ruolo della ragione come strumento per dirimere le controversie.

⁸ Cfr. Torresetti, Giorgio, *Crisi E Rinascita Del Diritto Naturale in Leibniz*, Giuffrè, 2000.

⁹ Cfr. AA, VV. *Diacronia. Rivista Di Storia Della Filosofia Del Diritto* (2022). Pisa University Press, 2023.

¹⁰ Leibniz propone l'idea di una '*giurisprudenza more geometrico demonstrata*', una giurisprudenza dimostrata secondo un metodo geometrico, simile a quello utilizzato da Euclide per la matematica. Questa concezione mira a eliminare l'arbitrarietà nelle decisioni giuridiche, fornendo una base razionale e oggettiva per la risoluzione delle controversie.

¹¹ Cfr. altresì Campanale, Domenico. *Il Diritto Naturale Tra Metafisica E Storia: Leibniz E Vico*, Giappichelli, 1988.

Leibniz si oppone anche alla rigidità delle presunzioni giuridiche, sì da conseguire una maggiore aderenza alla realtà fattuale, cercando di evitare le ingiustizie derivanti dall'applicazione meccanica di regole generali.

Con l'Illuminismo e l'emergere del pensiero giuridico moderno, culminato nella codificazione napoleonica del 1804, l'onere della prova acquisisce una forma ancora più definita.

3. Il mito del Codice civile francese nella frammentarietà politica. L'onere della prova nelle obbligazioni.

Il Codice Napoleonico, promulgato nel 1804, rappresenta un tentativo di unificazione legislativa in Francia¹² e, più in generale, come reazione al caos politico dell'epoca prerivoluzionaria.

Tra le innovazioni codicistiche più rilevanti, proprio la chiara definizione delle regole relative all'onere della prova, aspetto che contribuisce a migliorare significativamente l'efficienza del processo giuridico.

Attraverso la sistematizzazione della materia probatoria, il Codice ha inteso porre rimedio alla frammentazione e variabilità delle prassi giudiziarie, offrendo un quadro normativo chiaro e coerente.

Prima dell'introduzione del Codice, l'onere della prova è una questione pressoché rimessa alla discrezionalità dei giudici, i quali hanno la facoltà di stabilire chi sia tenuto a fornire la prova dei fatti in base ad una personale interpretazione delle norme consuetudinarie o delle pratiche locali. Differentemente, il Codice Napoleonico attribuisce specifiche responsabilità alle parti in causa, riducendo l'arbitrarietà nella gestione delle prove. La sua introduzione rappresenta un passo decisivo verso la standardizzazione delle procedure legali e la tutela dei diritti delle parti coinvolte nel processo.

Il Codice, nel concreto, risponde alla necessità di un sistema giuridico capace di riflettere un nuovo ordine sociale nato dalla Rivoluzione Francese, in cui

¹² V. Astuti, *Il «Code Napoléon» in Italia e la sua influenza sui codici degli stati italiani successori*, in *Annali di Storia del Diritto*, XIV-XVII, 1970-1973; Marcadé, *Spiegazione del Codice Napoleone*, Palermo, 1858, III, 6-7; Domat, *Le leggi civili disposte secondo il loro ordine naturale*, Firenze, 1834, IV, 119; Pothier, *Oeuvres* (ed. Bugnot), Paris, 1861, II, n. 728; BONINI, *Disegno storico del diritto privato italiano (dal Codice civile del 1865 al Codice civile del 1942)*, Bologna, 1990, 18 ss.; Betti, *Ancora sul progetto di un codice italo-francese delle obbligazioni e dei contratti*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1930, I, 249 ss.

primeggia il riconoscimento dei diritti dell'individuo, riducendo la possibilità che il risultato del giudizio sia determinato da fattori estranei alla qualità delle prove prodotte.

Secondo l'articolo 1315 del Codice, l'onere di provare i fatti spetta a chi fa valere un diritto: *‘chi chiede l'esecuzione di un'obbligazione deve provarla, e colui che si afferma liberato deve provare il pagamento o il fatto che ha determinato l'estinzione della sua obbligazione’*.

Tale formulazione riflette un principio cardine del diritto civile: l'onere della prova è distribuito in base alla natura della pretesa avanzata.

Pertanto, chi intende ottenere l'adempimento di un'obbligazione deve provare l'esistenza di tale obbligazione, mentre chi sostiene che questa si sia estinta – ad esempio per pagamento – deve fornirne la relativa prova¹³.

Questo schema di ripartizione dell'onere probatorio ricalca, dunque, una logica razionale che tiene conto della posizione delle parti e della natura delle affermazioni fatte.

Tale struttura facilita la conduzione dei processi ed impone a ciascuna parte l'onere di dimostrare fatti che rientrano nella propria sfera di controllo, scongiurando così che una parte venga indebitamente penalizzata per la difficoltà di dimostrare fatti negativi o che esulano dalle proprie possibilità di prova.

Oltre a ciò, l'articolo 1315 delinea una distinzione tra prove positive e negative, stabilendo che l'onere della prova dei fatti costitutivi di un diritto grava sulla parte che intende farli valere, mentre l'onere di provare fatti estintivi o impeditivi spetta a chi ne trae vantaggio.

L'equilibrio tra le parti si fonda perciò su un principio di proporzionalità, impedendo la realizzazione di condizioni di iniquità o abuso procedurale.

¹³ L'aspetto cruciale dell'articolo 1315 è la sua applicazione nelle relazioni obbligatorie, in particolare nei contratti. Nella prassi, il creditore che richiede l'adempimento deve provare l'esistenza del contratto e delle obbligazioni da esso derivanti. Una volta provata l'esistenza dell'obbligazione, spetta al debitore dimostrare di aver adempiuto alla propria prestazione o che l'obbligazione si sia estinta per altre cause, come la compensazione o la remissione del debito. Come si dirà meglio dopo, questa distribuzione dell'onere della prova ha l'effetto di razionalizzare la conduzione del processo, poiché ciascuna parte è chiamata a provare fatti che erano nella propria disponibilità. Il debitore, ad esempio, è nella posizione migliore per fornire la prova del pagamento, mentre al creditore spetta la prova dell'esistenza del rapporto obbligatorio. Tale ripartizione si basa su una considerazione di efficienza processuale: ciascuna parte doveva dimostrare ciò che era ragionevolmente in grado di provare, riducendo così l'incertezza e il rischio di errori giudiziari.

L'*humus* della rielaborazione codicistica rievoca le concezioni giusnaturalistiche e razionalistiche del XVIII secolo, in particolare le teorie degli autori Jean Domat e Robert-Joseph Pothier, giuristi che già in precedenza delineano una struttura dell'onere della prova radicata sulla corrispondenza tra stato di fatto e stato di diritto, e la naturale condizione umana di libertà¹⁴.

Ad ogni buon conto, la formulazione dell'articolo 1315, nonostante la sua portata innovativa, non rimane esente dal dibattito dottrinale che si diffonde sia in Francia, sia nei Paesi che, nelle loro codificazioni, adottano il modello napoleonico.

Tra i punti più discussi vi è la questione della natura delle presunzioni e della loro applicazione. Il Codice prevede infatti un sistema di presunzioni legali che invertono l'onere della prova in determinate circostanze, sollevando una delle parti dall'onere di provare un fatto che, per la sua natura, si ritiene probabile.

Le presunzioni legali, pur riducendo il carico probatorio per una delle parti, sollevano interrogativi sul rischio di favorire eccessivamente una parte a discapito dell'altra, minando il principio dell'uguaglianza delle parti in giudizio.

L'eco di questo arduo bilanciamento influenza notevolmente anche le decadi successive. Difatti, la dottrina giuridica continua ad interrogarsi sulla legittimità ed opportunità delle presunzioni, cercando di trovare un equilibrio tra la necessità di semplificare il processo e l'obbligo di garantire la parità delle armi per entrambe le parti.

4. L'orizzonte italiano. La mutata atmosfera per l'uguaglianza civile e l'attuazione della libertà.

Dopo il Congresso di Vienna, il ritorno sul trono dei sovrani legittimi impone l'abbandono della legislazione francese¹⁵ che va a scomporsi in un mosaico

¹⁴ Domat, ad esempio, sostiene che la prova deve essere fornita da chi trae vantaggio dalla propria affermazione (DOMAT, *Le leggi civili disposte secondo il loro ordine naturale*, op. cit.), mentre Pothier sviluppa una teoria più articolata riguardante l'onere probatorio nelle obbligazioni contrattuali (POTHIER, *Oeuvres* (ed. Bugnot), Paris, 1861, II), poi ripresa e formalizzata dal Codice.

¹⁵ Dopo il Congresso di Vienna, il ritorno sul trono dei sovrani legittimi impose l'abbandono della legislazione francese. Nel Regno di Sardegna ritornano in vigore le regie costituzioni del 1770, in Toscana alla legislazione granducale.

screziato di fonti. Seppur parzialmente, il *Code* rimane in vigore nel Regno delle Due Sicilie e nel Ducato di Parma e Piacenza.

Successivamente, con il definitivo tramonto del sovranismo napoleonico, il ritorno alla codificazione nella maggioranza degli Stati preunitari testimonia la divulgazione del codice in modo immune dall'imposizione politica e dagli interessi monarchici¹⁶.

Secondo le letture storiografiche di Gian Pietro Chironi¹⁷ e di Guido Astuti¹⁸, il codice si afferma di per sé, come conquista di civiltà, oggetto di una scelta consapevole delle nazioni.

Secondo Astuti, il valore del *Code* si manifesta, in tutta la sua pienezza, nella radicale trasformazione del sistema delle fonti del diritto, andando ad incidere su un ordinamento giuridico in cui la fonte di produzione unica è prima rappresentata dalla volontà capricciosa del legislatore.

L'adesione completa delle parti dei Codici preunitari dedicate alla trattazione delle obbligazioni e dei contratti al *Code Civil* conduce all'accettazione di un diritto privato codificato, ricalcato sulla tradizione romanistica, ed espressione di una coscienza nazionale ispirata al connubio unità dello Stato – unità delle leggi contro ogni possibile riemersione degli interessi municipalistici.

Il 17 marzo del 1861 si proclama la nascita del regno d'Italia e il processo che porta alla codificazione unitaria è già in itinere: il Ministro di Grazia e Giustizia, Giovanni Battista Cassinis, nel 1860, presenta alla Camera un Progetto di revisione del Codice civile albertino, ma non mancano le critiche di 'piemontesizzazione' all'assimilazione delle diverse legislazioni della penisola a quella sarda¹⁹.

A scapito di qualsiasi forma di pluralismo, segue necessariamente, nel 1862, il Progetto di Codice civile del Regno d'Italia del nuovo Ministro di Grazia e

¹⁶ G. Cazzetta, *Codice civile e identità giuridica nazionale. Percorsi e appunti per una storia delle codificazioni moderne*. Ediz. ampliata, Giappichelli editore, Torino, 2018.

¹⁷ G.P. Chironi, *Le Code civil et son influence in Italie*, in *Le Code civil 1804-1904. Livre du centenaire*, II, ed. Rousseau, Paris, 1904.

¹⁸ G. Astuti, *Il «Code Napoléon» in Italia e la sua influenza sui codici degli stati italiani successori* (in Atti del Convegno 'Napoleone in Italia', 8-13 ottobre 1969, Accademia Nazionale dei Lincei: Problemi attuali di scienza e di cultura, 1973).

¹⁹ G. Cazzetta, *Codice civile e identità giuridica nazionale. Percorsi e appunti per una storia delle codificazioni moderne*. Ediz. ampliata, cit.

Giustizia, Vincenzo Miglietti, e il 25 giugno 1865 viene promulgato, in tutte le province del Regno, il nuovo Codice civile²⁰.

Pisanelli ritiene che esso consolidi, giuridicamente, l'unitarietà politica già raggiunta attraverso i processi storici e politici che hanno condotto alla formazione del Regno. In questa prospettiva, il Codice non è un elemento propulsore dell'unità, bensì uno strumento per dare ordine e coerenza a una realtà politico-sociale già affermata grazie ad un senso di appartenenza comune²¹.

Una delle novità principali riguarda la previsione esplicita del principio di derivazione romanistica per cui l'onere di provare ricade su chi afferma un diritto. Il Codice del 1865 lo rende uno dei cardini del diritto processuale italiano: all'articolo 1312, si stabilisce chiaramente che *'chi richiede l'esecuzione di un'obbligazione deve fornire la prova della sua esistenza, mentre chi pretende di essere stato liberato deve provare il pagamento o il fatto che ha causato l'estinzione dell'obbligazione'*.

La dottrina giuridica, attenendosi ai risultati della scienza giuridica tedesca, sviluppa questo principio in modo più strutturato, in particolare grazie al contributo di Giuseppe Chiovenda, il quale, attraverso l'opera *'Principi di diritto processuale civile'*, definisce in modo articolato e coerente il ruolo e la distribuzione dell'onere della prova.

Secondo la sua elaborazione, i fatti da provare in giudizio vengono suddivisi in due categorie:

- fatti costitutivi: se provati, determinano la nascita di un diritto o di una posizione giuridica a favore di chi li afferma. Detto altrimenti, si tratta di fatti che danno origine a una situazione giuridica vantaggiosa per colui che fa valere il diritto²².

²⁰ Il Codice del 1865 prevede alcune norme generali sulle obbligazioni nel titolo IV, intitolato 'delle obbligazioni e dei contratti', facente parte a sua volta del libro III, dedicato ai modi di acquisto e di trasmissione della proprietà e degli altri diritti sulle cose. Nell'impostazione del codice, essendo centrale sul piano economico l'idea della proprietà terriera, le obbligazioni non hanno una dignità autonoma e non sono considerate un bene a sé stante e trasferibile, ma uno strumento attraverso il quale si acquista la proprietà di un bene. Quindi, le obbligazioni sono concepite come serventi rispetto ai diritti reali.

²¹ Si tratta della tipica retorica che simbolicamente intende il presente in un legame indissolubile con il passato, qualificando il codice come il destino della nazione, esente dai dirigismi del potere politico.

²² Ad esempio, in un contratto di compravendita, il fatto costitutivo è la conclusione dell'accordo tra le parti.

- fatti estintivi: se provati, determinano la cessazione o l'estinzione di un diritto precedentemente acquisito; eliminano l'esistenza del diritto che si vuole far valere²³.

Chiovenda²⁴ chiarisce che l'onere della prova è distribuito secondo le diverse categorie di fatti: la parte che intende esercitare un diritto in giudizio deve provare i fatti costitutivi, ossia i presupposti necessari per il riconoscimento di quel diritto. La controparte, invece, deve provare i fatti estintivi o impeditivi, cioè quelle circostanze che potrebbero ostacolare il diritto della parte avversaria²⁵.

A questa regola, si associa la previsione di una serie di presunzioni legali che spostano l'onere della prova, facilitando in alcuni casi la posizione di una delle parti, sollevata dall'obbligo di fornire ulteriori dimostrazioni. Nel dettaglio, l'articolo 702 del Codice dispone che la buona fede sia sempre presunta, supponendo che un soggetto agisca, generalmente, con onestà e senza intenzione di arrecare nocumento alla sfera giuridica altrui, a meno che la parte avversa non dimostri il contrario²⁶. Questa innovazione mira a snellire il processo e valorizzare il ruolo del magistrato nell'accertamento della prova²⁷.

Pur rimanendo ancorato a un modello accusatorio, infatti, il Codice riconosce al giudice il potere di intervenire attivamente nell'istruttoria del processo per

²³ Ad esempio, nel caso di un obbligo di pagamento, il fatto estintivo potrebbe essere il pagamento stesso, che elimina l'obbligo di chi lo aveva contratto.

²⁴ V. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1936, II, 306 ss., pp. 344 e ss.; Id., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1965, pp. 783 e ss.

²⁵ Sul piano pratico, la distinzione non è sempre semplice e immediata; la stessa circostanza può assumere diverse qualificazioni in base alla prospettiva processuale. Un'ulteriore complicità riguarda la prova di fatti negativi (come la dimostrazione che un determinato pagamento non è stato mai effettuato).

²⁶ La buona fede è associata all'idea di correttezza e trasparenza nelle relazioni giuridiche, sia contrattuali che extracontrattuali.

²⁷ Confrontando il Codice civile del 1865 con altri codici vigenti all'epoca, si evidenziano alcune differenze importanti. Ad esempio, il Code Napoléon francese ha influenzato in maniera significativa la redazione del Codice italiano, ma ne differisce in alcune specificità. L'articolo 1315 del Code Napoléon stabilisce il principio secondo cui l'onere della prova spetta a chi reclama l'esecuzione di un'obbligazione, mentre il Codice del 1865 amplia tale principio includendo presunzioni legali più definite. Anche il Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) tedesco, redatto alla fine del XIX secolo, presenta una regolamentazione più articolata delle presunzioni, distinguendo tra presunzioni assolute e relative, e assegnando al giudice un ruolo più attivo nella gestione dell'onere della prova.

valutare la sufficienza delle prove presentate ed assicurarsi che l'onere della prova venga gestito equamente²⁸.

Francesco Carrara, considerato uno dei padri della moderna scienza penale italiana e noto principalmente per la sua opera '*Programma del corso di diritto criminale*²⁹', accentua l'opportunità di evitare l'applicazione automatica delle presunzioni legali. Carrara teme che un uso eccessivo e smodato delle presunzioni possa alterare il trattamento equilibrato delle parti in giudizio, favorendo indebitamente una di queste. Sostiene infatti che queste debbano essere sempre bilanciate da un'adequata valutazione delle circostanze del caso concreto, senza che possano tramutarsi in una forma di ingiustizia per chi è chiamato a confutarle.

Un ulteriore contributo dottrinale di rilievo viene offerto da Pasquale Stanislao Mancini³⁰ - il quale pone l'accento sulla necessità di assicurare la chiarezza normativa in materia di onere della prova e, al contempo, di consentire al giudice una soglia di discrezionalità che giovi all'adattamento delle regole al caso concreto -, nonché da Giuseppe Pisanelli³¹, fratello di Pietro Pisanelli e giurista di spicco, il quale enfatizza la rilevanza della buona fede e delle presunzioni semplici come congegni funzionali ad alleviare il carico probatorio delle parti più vulnerabili.

Tuttavia, è soprattutto la giurisprudenza dell'epoca a giocare un ruolo primario nell'interpretazione della validità delle presunzioni legali e nella loro applicazione in casi specifici, ed in particolare, nelle controversie di natura contrattuale.

Un esempio significativo è rappresentato dalla celebre sentenza della Corte di Cassazione del 1872, che stabilisce il principio secondo cui le presunzioni legali non possono essere applicate in maniera automatica, ma debbano

²⁸ Tale potere può essere ricollegato al sistema su cui si fonda la processualistica civile del 1865, che riconosce al giudice la facoltà di valutare la sufficienza delle prove presentate dalle parti e, quando necessario, di richiedere ulteriori prove o chiarimenti, stabilendo il potere di ammettere solo le prove ritenute pertinenti e necessarie per la risoluzione della controversia.

²⁹ Carrara, Francesco, *Programma Del Corso Di Diritto Criminale. Parte Speciale, Ossia Esposizione Dei Delitti in Specie, Con Aggiunta Di Note per Uso Della Pratica Forense*, Cammelli, 1923, e più di recente, Carrara, Francesco, *Programma Del Corso Di Diritto Criminale Del Giudizio Criminale*, Il Mulino, 2009.

³⁰ Cfr. Stasi, Daniele, *Liberalismo E Idea Di Nazione in Pasquale Stanislao Mancini*, Rubbettino, 2019.

³¹ Cfr. Tarantino, Antonio, et al., *Giuseppe Codacci-Pisanelli Testimonianze E Attualità*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019.

piuttosto essere bilanciate da una valutazione equitativa delle circostanze specifiche del caso.

E ancora, nel 1880, quando la Corte si pronuncia sull'onere della prova in materia di contratti verbali, arriva a statuire che, in assenza di prove documentali, è compito del giudice valutare la credibilità delle testimonianze e circostanze del caso, evitando di aggravare in eccesso l'onere della prova a carico della parte che sostenga l'esistenza del contratto.

Si afferma un ruolo del giudice attivo nella gestione dell'onere della prova, specie in situazioni in cui dal principio generale rischiano di promanarsi ingiustizie.

5. Transizione e approdo al Codice civile del 1942

Il Codice civile del 1865, ampiamente ispirato al *Code* del 1804, costituisce un modello di diritto moderno fondato su principi individualistici e proprietari.

Come già ampiamente esplorato, l'Italia post-unitaria adotta questo archetipo con l'intento di promuovere l'uniformità normativa e consolidare il nuovo Stato. Tale scelta però, non può prescindere dalle profonde differenze regionali e dalle diverse esperienze giuridiche pregresse.

In particolare, nelle nuove province come il Veneto e il Trentino, l'influenza della legislazione austriaca rimane radicata, costituendo una zolla complessa di disomogeneità.

Il contenuto del Codice del 1865, quindi, si trova ben presto a dover essere rivisitato per adattarsi alle sfide socio-politiche del periodo, *in primis*, le pressioni del movimento socialista e, a seguire, l'esigenza di rispondere ai problemi di natura economica scaturenti dai conflitti bellici.

Nella pratica, il progetto avanzato da Marco Minghetti³² ipotizza la suddivisione del Libro III in due libri distinti, con l'intento di attuare una separazione tra la parte riguardante le successioni e donazioni e quella concernente le obbligazioni e i contratti, in modo da agevolare una maggiore chiarezza normativa e una più efficace gestione delle materie giuridiche.

³² Ministro e, in due occasioni (1863-1864 e 1873-1876), Presidente del Consiglio dei ministri del Regno d'Italia.

Tuttavia, tale proposta viene respinta dal ministro Giuseppe Pisanelli, che la considera, erroneamente, priva di risvolti scientifici o pratici.

Durante la Prima Guerra Mondiale poi, sorge l'esigenza di disposizioni normative specifiche per affrontare le conseguenze inevitabili inerenti ai diritti di proprietà e gli obblighi contrattuali³³.

Il dibattito riguardo la sorte della legislazione privatistica bellica verte principalmente sulla necessità di adattare le norme ad un contesto emergenziale, garantendo la non compromissione dei diritti fondamentali. Tuttavia, con l'avvento del regime fascista che consolida il controllo sulle istituzioni inaugurando lo Stato corporativo, vengono istituiti comitati³⁴ *ad hoc* per esaminare e proporre emendamenti codicistici rispondenti al bilanciamento della sicurezza nazionale con la tutela dei diritti individuali, ovvero l'equilibrio tra esigenze pubbliche e diritti privati.

Le commissioni legislative incaricate della revisione si concentrano su diverse aree di intervento, in particolare:

- l'adattamento delle norme di proprietà: si introducono disposizioni che agevolino la transizione, graduale e senza conflitti, dalla normativa austriaca, che si fonda su una concezione diversa del diritto di proprietà³⁵;
- la regolamentazione dei contratti: per mitigare l'impatto della guerra sulle obbligazioni private, si propone la sospensione o la revisione di

³³ La legislazione austriaca, che regola molti aspetti delle province acquisite, si fonda su principi differenti da quelli del Codice italiano, e le circostanze straordinarie della guerra richiedono strumenti giuridici rinnovati. La guerra influenza la vita quotidiana e le relazioni sociali, generando un contesto di incertezza giuridica.

³⁴ La Commissione Reale per la Riforma dei Codici (1921-1923) e la Commissione Giuridica Governativa (1924-1927).

³⁵ La legislazione austriaca sulla proprietà, nell'ABGB (*Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch*) del 1811, rievoca una concezione della proprietà che bilancia il diritto individuale con le esigenze della collettività e dell'uso sociale dei beni. L'ABGB riconosce la proprietà come un diritto fondamentale, ma con limitazioni più evidenti rispetto al modello francese, in quanto pone maggiore enfasi sulla responsabilità sociale del proprietario e sulla regolamentazione dell'uso della proprietà in funzione del bene comune. Questa impostazione rispecchia una visione del diritto che deriva dalla tradizione giuridica germanica e dal contesto politico dell'Impero austriaco, dove il ruolo dello Stato nella regolazione e nell'intervento nella sfera economica è più imponente.

Il Codice civile italiano del 1865, come detto, ispirato largamente al Codice Napoleonico, rappresenta invece una visione più individualistica della proprietà privata. Secondo questo modello, il diritto di proprietà è assoluto, esclusivo e libero da restrizioni significative imposte dall'autorità pubblica. La proprietà viene considerata un diritto naturale, pressoché illimitato, che conferisce al proprietario piena libertà di godimento e di disposizione del bene, salvo le restrizioni esplicitamente previste dalla legge. Questa concezione risponde agli ideali di libertà e autonomia individuale propri della Rivoluzione francese e del liberalismo del XIX secolo.

alcuni modelli contrattuali, tra cui i contratti di locazione, le esecuzioni di sfratto, delle forniture e degli appalti, e dei termini di pagamento dei canoni di locazione e di mutuo. Ciò a causa degli spostamenti di popolazione, la scarsità di alloggi e le asperità economiche legate al conflitto;

- il ripensamento delle proposte normative in termini corporativistici, con *focus* sul superamento del conflitto tra capitale e lavoro e tutela degli interessi delle categorie produttive attraverso una regolamentazione centralizzata.

Negli anni Venti, il Governo ottiene diverse leggi delega per apportare significative modifiche al Codice civile. Tra queste, si rammentano la legge 30 giugno 1923, n. 2814, e la legge 24 dicembre 1925, n. 2260, che conferiscono al Governo il potere di rivedere e modificare la legislazione per adeguare il sistema giuridico alle mutate condizioni sociali e rispondere alle crescenti richieste di giustizia sociale provenienti da vari settori della popolazione.

Rilevante anche il lavoro della “*Commissione Reale per la Riforma dei Codici*”³⁶ e della “*Commission Française d’Études de l’Union Législative entre les Nations Alliées et Amies*”³⁷, in collaborazione per elaborare un progetto di codice delle obbligazioni e dei contratti, che funga da preliminare al Libro IV del nuovo codice. Il testo definitivo, approvato a Parigi nell’ottobre del 1927, tenta di armonizzare le normative tra i paesi alleati, riflettendo una visione giuridica comune ed orientata alla cooperazione internazionale.

Nelle decadi successive, tra il dicembre del 1938 e l’ottobre del 1939 vengono pubblicati rispettivamente i primi due libri del nuovo Codice civile, ‘Delle persone’ e ‘Delle successioni per causa di morte e delle donazioni’.

Questi testi rappresentano un passo fondamentale verso la realizzazione di un *corpus* normativo più moderno e adeguato alle esigenze della società italiana.

³⁶ V. *Codice Civile [Del Regno d’Italia]: Commissione Reale per La Riforma Dei Codici*, Ist. poligr. dello Stato, 1931.

³⁷ Italia, and Commission française d’études de l’union législative entre les nations alliées et amies. *Progetto Di Codice Delle Obbligazioni E Dei Contratti: Testo Definitivo Approvato a Parigi Nell’ottobre 1927*, Provveditorato generale dello Stato, Libreria, 1928.

La pubblicazione di questi libri segna, difatti, l'inizio di una fase di rinnovamento giuridico, volta a rispondere ai cambiamenti intimati dall'accelerare delle spinte della industrializzazione ed urbanizzazione del Paese.

In via definitiva, è all'inizio del 1941 che vengono sottoposti al Re i testi definitivi dei libri "Della proprietà", "Delle obbligazioni", "Del lavoro" e "Della tutela dei diritti".

La relazione del ministro guardasigilli di Dino Grandi³⁸ illustra chiaramente i principi guida della revisione del Codice civile, dettati, principalmente, dall'esigenza di creare una legislazione capace di rispondere alla realtà dell'Italia fascista.

Questi interventi normativi, rafforzando il ruolo dello Stato nella regolazione dei rapporti economici e di lavoro, introducono norme più favorevoli alla tutela delle relazioni industriali ed alla protezione dei diritti soggettivi.

A tal proposito, essendo l'art. 1312 cod. civ. del 1865 previsto in origine e formalmente per il solo settore delle obbligazioni pecuniarie, pur venendo interpretato, da dottrina e giurisprudenza, come regola sostanzialmente generale, l'*intentio* di Grandi è quella generalizzarne la portata anche a livello formale, superando l'impostazione delimitata della tradizione.

Tuttavia, già dalla rinnovata disposizione topografica delle norme in materia di prova si evincono i segni di un regime positivo parzialmente disomogeneo. Infatti, una parte della disciplina probatoria è confluita nel Codice civile, nel Titolo II del Libro VI (artt. da 2697 al 2739), mentre altra nel codice di rito, anche qui, però, ripartita tra il primo e il secondo libro, seguendo le orme della tradizione francese e delle concezioni giusnaturalistiche del Domat³⁹ e del Pothier⁴⁰, per cui le norme che riguardano l'onere della prova ed i singoli mezzi di prova avrebbero natura di "diritto naturale", immanente, mentre le

³⁸ Grandi, Dino, *L'attività Del Ministero Di Grazia E Giustizia Nell'anno 1941: Relazione Del Ministro Guardasigilli (Grandi) Alla Maestà Del Re Imperatore*, Tip. delle Mantellate, 1942.

³⁹ V. Domat, Jean, et al, *Le Leggi Civili Disposte Nel Loro Naturale Ordine Opera Di G. Domat, Tomo I [-IX]*. Nuova edizione eseguita sulla traduzione stampata in Napoli purgata da molti errori con discorso e alcune note del professore A. Padovani, dalla tipografia di Pietro Bizzoni, 1831.

⁴⁰ Pothier, Robert-Joseph, and André-Marie-Jean-Jacques Dupin, *Oeuvres de R.-J. Pothier, Contenant Les Traités Du Droit Français. T. 1. Nouvelle éd. mise en meilleur ordre et conforme à celle publiée*, H. Tarlier, Libraire-Editeur, 1831.

regole di ammissione dei mezzi di prova devono avere veste variabile in virtù della mutevolezza delle epoche storiche.

Il dibattito dottrinale sulla qualificazione delle norme sulle prove come sostanziali o processuali e la loro collocazione nel Codice civile o processuale civile, vede come protagonisti principali Carnelutti e Liebman⁴¹.

Il primo a favore della natura sostanziale delle norme sulle prove, suscettibili di utilizzo anche extraprocessuale e, pertanto, incidenti direttamente sulla portata e realizzazione dei diritti sostanziali⁴². Il secondo a sostegno del diritto di provare come diritto processuale, in quanto le norme probatorie, anche fuori dal processo, rivelano la loro essenza nell'assicurazione della tutela giurisdizionale del diritto. È così che esprimono la loro efficacia giudiziaria, operando, unicamente in prospettiva anticipata del loro possibile futuro utilizzo processuale.

L'individuazione della natura delle norme sulle prove è essenziale. Non si tratta di una *questio* meramente teorica, ma dai netti risvolti pratici, concernenti l'applicazione delle norme nel tempo e nello spazio.

Sulla transitorietà del diritto, per la successione delle norme nel tempo secondo l'art. 25 preleggi, va considerato che le norme processuali seguono il principio del *tempus regit actum*, per cui trovano applicazione al momento della emanazione del relativo provvedimento, mentre le norme sostanziali seguono la normativa del momento in cui viene ad esistere la fattispecie disciplinata.

Sulla competenza e giurisdizione, è necessario valutare: qualora il processo sia pendente entro i confini nazionali, se le norme sulle prove trovino applicazione secondo l'art. 12, l. 31.05.1995, n. 218, che stabilisce i principi

⁴¹ Carnelutti, Tutela dei diritti, in Riv. dir. processuale 1943, I, 3 ss.; Liebman, Norme processuali nel Codice civile, in Riv. dir. processuale I, 1948, spec. 162 ss.; Liebman, Questioni vecchie e nuove in tema di qualificazione delle norme sulle prove, in Riv. dir. processuale 1964, 353 ss.; Cfr. anche Chiovenda, La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo, in Saggi di diritto processuale civile (1894-1937), I, Milano, 1993, 243; Denti, Intorno alla relatività della distinzione tra norme sostanziali e norme processuali, in Riv. dir. processuale 1964, 66 ss.; Id., La natura giuridica delle norme sulle prove civili, in Riv. dir. processuale 1969, 8 ss.; Micheli, L'onere della prova, Padova, rist. 1966, 417 ss.; Sacco, Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova, in Riv. dir. civ. 1957, I, 399 ss., spec. 418 s.

⁴² È un'idea sostenuta perlopiù dai codificatori del codice del 1941, poi trasmigrata anche in ambito dottrinale. L'esempio tipico è rappresentato dalla prova documentale.

di determinazione della legge sussumibile ai rapporti giuridici con elementi di internazionalità⁴³, e se sia attuabile il motivo di ricorso per Cassazione per violazione della legge sostanziale (art. 360, n. 3 c.p.c.) e della legge processuale (art. 360, n. 4 c.p.c.), con i relativi effetti anche riguardo l'ampiezza del giudizio di rinvio.

Nondimeno, sebbene il fatto che una norma sia inserita nel Codice di procedura civile possa essere un elemento significativo per attribuirle una natura processuale, viceversa, la presenza di una norma nel Codice civile non implica necessariamente il suo carattere sostanziale, poiché numerose disposizioni di natura prettamente processuale sono comunque incluse nel codice sostanziale.

Nella relazione del Guardasigilli sul Codice di Procedura Civile – la n. 1184⁴⁴ – si traccia la rifinitura che contrassegna la scelta operata: le norme processuali sono destinate a disciplinare il “come” del procedimento giurisdizionale, ovvero le modalità attraverso cui i giudici giungono alla formulazione delle decisioni, dei provvedimenti giurisdizionali.

Il processo è il veicolo di tutela formale dei diritti soggettivi. Diversamente, le norme sostanziali non riguardano il procedimento, bensì la definizione e la tutela dei diritti delle parti. Esse stabiliscono chi abbia titolo per agire, quali siano i diritti riconosciuti dall'ordinamento e con quali effetti possano incidere sui rapporti tra i soggetti giuridici. Il Codice di Procedura Civile regola il funzionamento della macchina giurisdizionale, mentre il Codice civile disciplina i diritti materiali delle parti e le condizioni per la loro tutela.

In dottrina, Ricca-Barberis, nel lavoro del 1939 intitolato “I mezzi di prova in tavole sinottiche e l'onere del provare”⁴⁵, offre una riflessione significativa sulla collocazione delle norme sull'onere della prova, ritenendo, in aperta opposizione rispetto le teorie governative, che esse debbano essere inserite

⁴³ Pauli, Campeis, La disciplina delle prove nel processo caratterizzato da elemento di estraneità, in *Rass. dir. civ.* 1982, spec. 1114 ss. e Morviducci, La legge competente a regolare l'ammissibilità dei mezzi di prova nel diritto internazionale privato italiano, in *Riv. internaz. dir. priv. e processuale* 1977, 750 ss..

⁴⁴ Vacca, Giuseppe, *Codice Di Procedura Civile Del Regno d'Italia Preceduto Dalla Relazione Del Ministro Guardasigilli a Sua Maestà Il Re Con L'aggiunta Dall'indice Alfabetico Analitico Delle Materie*. Tip. Gaetano Nobile, 1865.

⁴⁵ Ricca-Barberis, Mario, *I Mezzi Di Prova in Tavole Sinottiche E L'onere Del Provare*, Giappichelli, 1939.

nel Codice di Procedura Civile, poiché trattasi di regole che riguardano il giudizio e, conseguentemente, appartenenti alla sfera processuale.

Il legislatore italiano, optando per la loro collocazione all'interno del Codice civile, ha dato origine a una sorta di discrasia.

La critica di Ricca-Barberis evidenzia come l'onere della prova sia intimamente legato alla dinamica del giudizio: stabilire chi debba provare un determinato fatto significa definire il funzionamento del processo e, in ultima analisi, influenzare l'esito della controversia.

In questa prospettiva, le norme sull'onere della prova appaiono come strumenti di natura processuale, in quanto regolano il comportamento delle parti all'interno del giudizio e le condizioni necessarie per l'accertamento della verità.

Sulla base di queste prime considerazioni, si può affermare che le norme sulle prove contenute nel codice di rito siano tutte di natura processuale⁴⁶.

Occorre, invece, effettuare alcune differenziazioni nell'ambito delle norme previste dal Codice civile in materia di prove.

La giurisprudenza classifica tradizionalmente la regola dell'onere della prova, prevista dall'art. 2697 del Codice civile, come una norma di natura sostanziale, in quanto essa incide in modo determinante sulla dinamica e sullo sviluppo del rapporto contrattuale fin dalla sua costituzione⁴⁷. Elemento fondamentale nella definizione dei diritti e degli obblighi delle parti, influenza anche la stesura stessa del contratto.

A tal proposito, il legislatore ha introdotto all'art. 2698 del Codice civile una disciplina specifica per la validità dei patti sull'onere della prova, limitandone la libertà negoziale al fine di prevenire usi abusivi e potenzialmente lesivi dei diritti delle parti più deboli.

⁴⁶ Attengono al regime del processo l'art. 115 (Disponibilità delle prove), l'art. 116 (Valutazione delle prove), l'art. 117 (Interrogatorio non formale delle parti), l'art. 118 (Ordine di ispezione di persone o cose), oltre, ovviamente, tutte le norme disciplinate nella Sezione III del Capo II, Libro secondo del c.p.c. (Dell'istruzione probatoria).

⁴⁷ V. Cass. 25 febbraio 2002, n. 2751; Cass., 18 marzo 2004, n. 5484; Cass., 28 marzo 2007, n. 7581; Cass., sez. un., 14 gennaio 2009, n. 564; Cass., 27 ottobre 2011, n. 22425. Contra, nel senso dell'irrelevanza della sedes materiae della norma sull'onere della prova, ad es., v. Cass. 27 luglio 2006, n. 17144; da ultimo, Cass. 5 marzo 2024, n. 5792, sul travisamento della prova.

L'incidenza dell'onere della prova non si limita alla strutturazione del contratto in forma scritta, ma si estende anche alla sua esecuzione, specialmente nei negozi caratterizzati da una prestazione continuativa o differita: tipico è il caso del contratto d'appalto.

Il regime degli oneri probatori si riflette direttamente sulla definizione delle obbligazioni contrattuali, condizionando la formazione della volontà contrattuale delle parti, tenute a considerare le potenziali difficoltà probatorie sia nelle negoziazioni preliminari che nella redazione delle clausole contrattuali.

Di diversa natura le presunzioni semplici, disciplinate dall'art. 2729 del codice civile che richiede una convergenza di indizi tale da rendere altamente probabile l'esistenza del fatto da provare.

A differenza dell'onere della prova, la norma qui regola direttamente le modalità attraverso cui il giudice forma il proprio convincimento, operando esclusivamente in un contesto giudiziale.

Se l'onere della prova influisce direttamente sulla definizione e sull'esecuzione dei diritti delle parti nel rapporto contrattuale, le presunzioni semplici attengono piuttosto all'attività valutativa del giudice nel corso del processo.

Le restanti norme sulle prove, regolatrici dei singoli mezzi istruttori, contenute nel Codice civile o nel codice di rito, essendo destinate ad avere applicazione solo in occasione del processo, rivestono la natura di norme processuali.

In dottrina si discute ampiamente anche della funzione dell'istruzione probatoria, oscillante tra due poli interpretativi: la tesi epistemologica, che considera l'istruzione probatoria uno strumento conoscitivo volto alla scoperta della verità materiale, e la tesi giuridica, come processo regolato da norme finalizzate a garantire la correttezza procedurale e la tutela dei diritti delle parti.

Calamandrei⁴⁸ considera il giudizio un esperimento processuale, in cui la ricostruzione dei fatti deve mirare a un grado di verosimiglianza sufficiente a fondare una decisione giuridica.

⁴⁸ Calamandrei, *Il giudice e lo storico*, in Opere giuridiche, Napoli, I, 1965, 393 ss..

Michele Taruffo, uno dei massimi esperti di teoria della prova, ha ulteriormente approfondito il tema, enfatizzando il carattere epistemico del processo⁴⁹.

Il giudizio è una procedura di tipo cognitivo, nella quale il giudice assume il ruolo di un investigatore dei fatti, capace di valutare criticamente le prove disponibili per arrivare a una conclusione razionale.

L'istruzione probatoria rappresenta il mezzo attraverso il quale si acquisiscono le informazioni necessarie a fondare la decisione.

Taruffo, inoltre, ha evidenziato come l'errore giudiziario sia spesso il risultato di un fallimento nel processo di acquisizione e valutazione delle prove, suggerendo che una maggiore attenzione sulla qualità dell'istruzione probatoria potrebbe migliorare l'affidabilità delle decisioni giudiziali.

D'altro canto, Cavallone e Dittrich adottano una prospettiva interconnessa alla funzione giuridica dell'istruzione probatoria⁵⁰. L'istruzione probatoria va inquadrata non tanto come un mezzo per raggiungere una verità assoluta, ma piuttosto quale iter volto a rispettare il principio del giusto processo e a garantire l'equilibrio tra le parti.

Cavallone insiste proprio sul fatto che il processo non è solo un percorso conoscitivo, ma anche un'arena in cui le parti esercitano i loro diritti, e l'istruzione probatoria deve essere strutturata in modo da cautelare l'uguaglianza e l'imparzialità.

In un'ottica stringente di diritto positivo, va ricordato che il riconoscimento del diritto alla prova da parte della giurisprudenza costituzionale italiana conosce parentesi lunghe e articolate.

Il giudice delle leggi ribadisce più volte che il diritto alla prova è un elemento essenziale del diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione, includendo la possibilità di introdurre prove nel processo, ottenendo che le

⁴⁹ Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Bari, 2009; ID., Contro la verophobia - Osservazioni sparse in risposta a Bruno Cavallone, in Riv. dir. processuale 2010, 1003 ss.; ID., Poteri del giudice, in Comm. c.p.c. a cura di Chiarloni, Bologna, 2011, 473; ID., La verità nel processo, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 2012, 1117 ss.

⁵⁰ Cavallone, *Critica alla teoria delle prove atipiche*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 335 ss., spec. 387 ss.; ID., *In difesa della verophobia*, in Riv. dir. processuale 2010, 9 ss.; DITTRICH, *La ricerca della verità nel processo civile: profili evolutivi in tema di prova testimoniale, consulenza tecnica e fatto notorio*, in Riv. dir. processuale 2010, 108 ss.; Monteleone, *Intorno al concetto di verità «materiale» o «oggettiva» nel processo civile*, in Riv. dir. processuale 2009, 1 ss.

stesse vengano assunte e valutate dal giudice, senza che vi siano limitazioni irragionevoli o arbitrarie che possano compromettere l'accertamento della verità dei fatti⁵¹.

Non si può prescindere dal diritto delle parti di accedere liberamente ai mezzi di prova necessari per sostenere le proprie pretese.

La Corte ha ulteriormente ricordato che il diritto alla prova non può essere sacrificato in nome di una presunta efficienza del processo; qualsiasi tentativo di ridurre i tempi e i costi del giudizio non può giustificare la negazione dell'assunzione di prove in senso riduttivo delle garanzie sostanziali offerte alle parti⁵².

Taruffo definisce il diritto alla prova come “il diritto delle parti di influire sull'accertamento giudiziale dei fatti per mezzo di tutte le prove rilevanti, dirette e contrarie di cui dispongono [...]”.

Nessun limite probatorio è giustificato, salvo che esistano speciali e rilevanti ragioni che impongano una deroga eccezionale al generale diritto delle parti di servirsi in giudizio di tutte le prove rilevanti [...] le sole regole di

⁵¹ Un punto centrale di questo dibattito giurisprudenziale è stato il riconoscimento dell'incostituzionalità degli articoli 247 e 248 del codice di procedura civile, che limitavano la possibilità di escutere come testimoni determinati soggetti, come i parenti prossimi e gli affini. Con la sentenza n. 18 del 1982, la Corte costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità di tali disposizioni, riconoscendo che esse rappresentavano un ostacolo irragionevole all'esercizio del diritto alla prova e compromettevano la parità delle parti nel processo. Questa decisione ha segnato una svolta importante, affermando il principio secondo cui qualsiasi limitazione all'acquisizione probatoria deve essere giustificata da ragioni proporzionate e non deve mai pregiudicare il diritto delle parti di ottenere l'assunzione di prove rilevanti. L'importanza di questa decisione non si limita all'aspetto tecnico del processo civile, ma ha avuto ripercussioni significative sulla comprensione più ampia del diritto di difesa.

⁵² Nel senso, comunque, dell'effettiva esistenza nel nostro ordinamento del diritto alla prova, si rinvia ai seguenti contributi: Cappelletti, *I diritti costituzionali delle parti nel processo civile italiano*, in Riv. dir. processuale 1971, 606 ss., spec. 637 ss.; ID., *Le sentenze del bastone e della carota (a proposito della dichiarazione di costituzionalità/incostituzionalità degli artt. 246/247 c.p.c.)*, in Giur. cost. 1974, 3586; Comoglio, *Rapporti civili - art. 24*, in Commentario della Costituzione, a cura di Branca, Bologna-Roma, 1981, 63 ss.; ID., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 217 ss.; ID., *Giurisdizione e processo nel quadro delle garanzie costituzionali*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1994, 1075 ss.; Denti, *Armonizzazione e diritto alla prova*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1994, 673 ss.; Miccolis, *Limiti al diritto alla prova e garanzia costituzionale dell'azione*, in Dir. e giur. 1989, 43 ss.; Ricci E.F., *Su alcuni aspetti problematici del «diritto alla prova»*, in Riv. dir. processuale 1984, 159 ss.; Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in Riv. dir. processuale 1984, 82 ss.; ID., *Modelli di prova e di procedimento probatorio*, in Riv. dir. processuale 1990, 435 ss.; Trocker, *Processo civile e costituzione: problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano, 1974, 513; Verde, *Prova (dir. proc. civ.)*, cit., 579 ss.; Vignera, *I fondamenti costituzionali della giustizia civile. Il modello costituzionale del processo civile italiano*, 2a ed., Torino, 1997, 97 ss.; Vigoriti, *Garanzie costituzionali del processo civile. Due process of law e art. 24 Cost.*, Milano, 1970, 92 ss.

esclusione che appaiono effettivamente giustificate e sulle quali non sorgono dubbi *de iure condito* o *de iure condendo*, sono quelle che attengono alla protezione dei segreti professionali e d'ufficio⁵³.

Riflette, sostanzialmente, una proiezione del diritto d'azione incarnato nell'art. 24 Cost., che verrebbe pericolosamente ridimensionato qualora le parti non siano poi legittimate a difendersi provando⁵⁴.

Limitazioni eccessive o regole che impediscono l'acquisizione di prove pertinenti, anche per motivi di ordine procedurale, possono infatti compromettere l'intero sistema di giustizia.

Luigi Paolo Comoglio ha arricchito ulteriormente il dibattito, distinguendo tra il diritto alla prova come diritto all'accesso ai mezzi probatori e il diritto alla prova come diritto alla partecipazione paritaria al processo di formazione della prova.

Si conia qui il diritto alla prova pluridimensionale, che coinvolge diverse fasi e aspetti del procedimento probatorio⁵⁵.

In *primis*, vi è il diritto all'accesso alle prove, che implica la possibilità di proporre prove pertinenti senza incontrare ostacoli ingiustificati.

In *secundis*, vi è il diritto all'assunzione delle prove, che implica che il giudice abbia l'obbligo di acquisire le prove indicate dalle parti, a meno che non sussistano motivi oggettivi che ne giustifichino l'esclusione.

Infine, Comoglio rimarca l'importanza del diritto alla valutazione imparziale delle prove. Un processo equo deve prevedere che le parti abbiano non solo il diritto di proporre le prove e di vederle assunte, ma anche di influire attivamente sul processo di valutazione delle stesse, attraverso il contraddittorio e la partecipazione alla formazione del convincimento del giudice.

⁵³ Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, cit., 78.

⁵⁴ Rispettivamente C. Cost., 11.06.1975, n. 139, in Foro it. 1975, I, 2393 e C. Cost., 23.07.1974, n. 248, in Riv. dir. processuale 1975, 99, con nota di Saletti, La dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 247 cod. proc. civ.: prospettive e problemi. In dottrina, Cappelletti, *Le sentenze del bastone e della carota*, cit., 3586; ID., La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità: contributo alla teoria dell'utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile, I, Milano, 1962, 229 ss.; Comoglio, *Incapacità e divieti di testimonianza nella prospettiva costituzionale*, in Riv. dir. processuale 1976, 41 ss.; Marzocchi, *La prova testimoniale*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1977, 410 ss.; Taruffo, *Prova testimoniale*, in Enc. Dir., XXXVII, Milano, 1988, 740; ID., *Il diritto alla prova nel processo civile*, cit. 88; ID., *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, Milano, 2000, 11 ss. e 105 ss.

⁵⁵ Comoglio, *Le prove civili*, op. cit., 51-52.

In tal modo, il diritto alla prova assume una valenza sistemica all'interno del diritto processuale, divenendo uno strumento per garantire non solo la verità dei fatti, ma anche la legittimità e la trasparenza della decisione giudiziaria. Da ciò deriva l'imprescindibilità della motivazione giudiziale: il magistrato deve motivare adeguatamente le ragioni per le quali una prova è stata accolta o rigettata, al fine di garantire la possibilità di un controllo efficace da parte delle parti stesse e dei gradi successivi di giudizio.

Eppure, la portata effettiva del diritto alla prova non si esaurisce in una mera questione teoretica di tecnica processuale, ma si innesta, principalmente, nei singoli mezzi di prova e le loro specifiche modalità di assunzione, ergendosi, in questa dimensione, a perno giuridico fondamentale, in grado di cesellare, in modo diretto, la qualità della giustizia e la fiducia dei cittadini nel sistema giudiziario.

II. L'onere della prova. Elemento di specialità della giurisdizione tributaria

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Evoluzione della giurisdizione tributaria (cenni). – 2.1. Dalla legge abolitrice del contenzioso amministrativo alle prime Commissioni tributarie. – 2.2 Segue. Dal modello amministrativo-corporativo alla revisione repubblicana del 1972. – 2.3. La riforma del 1992 e l'assetto attuale prima delle modifiche del 2022. – 2.4. La Legge 130/2022 e successive modifiche: professionalizzazione dei giudici tributari e altre novità – 3. Natura della giurisdizione tributaria: annullamento o merito? – 3.1. Modelli teorici: “impugnazione-annullamento” e “impugnazione-merito”. – 4. Dialettica probatoria nel processo tributario. – 4.1. Disciplina previgente. – 4.2. La Legge 130/2022: ampliamento dei mezzi di prova. Implicazioni. – 4.3. Prime applicazioni giurisprudenziali della L. 130/2022.

1. Introduzione

Nel primo capitolo si è delineata un'indagine di carattere storico-dogmatica sull'onere della prova, considerato nella sua dimensione generale e astratta. Con il presente capitolo si inaugura, invece, la sua collocazione nel giudizio tributario, ponendo l'attenzione, in prima istanza, sulla giurisdizione⁵⁶

⁵⁶ Cfr. G. Verde, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379 e N. Picardi, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004, 50. P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997. Tra i più risalenti i testi di: S. Satta, voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970; A. Attardi, *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al Codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973 e G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102.

tributaria italiana nelle sue traiettorie trasformative, nella sua configurazione giuridica e, dunque, nei poteri⁵⁷ istruttori riconosciuti al giudice ed alle parti. Tale ricostruzione giustifica e chiarisce le peculiarità ordinamentali, strutturali e funzionali del processo tributario, denotandone i tratti singolari che lo distinguono profondamente dal processo civile ed amministrativo.

La genesi delle Commissioni tributarie⁵⁸, la loro progressiva metamorfosi da organi di tipo amministrativo a organi giurisdizionali, l'approdo costituzionale⁵⁹ del sistema e la sua attuale struttura - a seguito della riforma attuata con la legge 31 agosto 2022, n. 130⁶⁰ - costituiscono passaggi cruciali per comprendere come la struttura dell'onere della prova codicistica non sia pienamente esportabile al processo tributario⁶¹, nonché il ruolo che l'autorità giudiziaria tributaria sia chiamata a svolgere, anche in chiave garantista.

La presente trattazione, a questo punto, si pone l'obiettivo di analizzare come l'onere della prova si atteggi nel processo tributario, nella sua dinamicità – quale strumento di riequilibrio tra le parti, anziché regola statica di giudizio – e dunque, nella giurisdizione speciale, evidenziando la rottura rispetto alla linearità del principio civilistico⁶².

In questa prospettiva, il capitolo si articola in tre macro-sezioni: la prima ricostruisce lo sviluppo della giurisdizione tributaria italiana, con particolare

⁵⁷ Cfr. F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 156 e Anastasi, voce *Facoltà e diritti facoltativi*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967; G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1012; V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 1 e ss.

⁵⁸ Cfr. C. Magnani - G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589 e G. Marongiu, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 1975, II, 422 e ss.

⁵⁹ L. Del Federico, *La giurisdizione*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario*, diretto da F. Tesaurò, Torino, 1998, 32 e F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377.

⁶⁰ Cfr. C. Buccico, *La Riforma della Giustizia e del processo Tributario: Commento Alla Legge 31 Agosto 2022, n. 130/2022*, Andrea Carinci e Francesco Pistolesi (a cura di), Torino, 2023; V. De Bonis, *Il nuovo processo tributario: aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023; F. Gallo et al., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023; R. Amato – F. Mitolo – M. Ligrani, *Il nuovo processo tributario: dopo la legge di riforma n. 130/2022 e aggiornato alla legge di bilancio 2023*, Trani, 2023.

⁶¹ In ambito processual-tributario, l'asimmetria informativa e la particolare posizione dell'Amministrazione finanziaria richiedono un adattamento ed una rilettura funzionale del principio ex art. 2697 c.c. La specialità del processo tributario infatti, richiede regole adattate ad un contesto di poteri investigativi pubblici e obblighi collaborativi privati.

⁶² Ad esempio, l'inversione dell'onere in caso di presunzioni, la rilevanza della collaborazione del contribuente ed il valore degli atti dell'Amministrazione e la prova "rafforzata".

riferimento alle principali tappe normative e alle motivazioni politico-istituzionali che le hanno determinate; la seconda si incentra sulla natura della giurisdizione tributaria, soffermandosi sui dibattiti dottrinali e sulle oscillazioni giurisprudenziali che ne hanno caratterizzato l'inquadramento sistematico; la terza, infine, analizza il tema dei poteri istruttori attribuiti al giudice tributario, indagandone il fondamento, i limiti, le modalità di esercizio e la loro incidenza sul diritto alla prova e sul principio del contraddittorio, talché l'esame della giurisdizione tributaria, non condotto in termini meramente descrittivi, getta le basi per una riflessione più ampia e profonda sul modello di processo tributario vigente e sul ruolo della prova in esso incardinato.

2. Evoluzione della giurisdizione tributaria (cenni).

Il contenzioso in materia tributaria si iscrive in un più ampio processo di progressiva razionalizzazione del rapporto tra cittadino e potere impositivo, ove si riflette la tensione tra le esigenze di efficienza amministrativa, le istanze di giustizia fiscale e le garanzie costituzionali di tutela giurisdizionale. All'attrito inevitabile tra autorità e soggetto passivo dell'imposizione, il legislatore ha risposto con soluzioni variegate, intimamente legate a contesti istituzionali, politici ed economici.

Il percorso qui sinteticamente ripercorso parte dall'intervento fondativo della legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E, che – abolendo il contenzioso amministrativo in senso proprio – determina un riassetto delle competenze giurisdizionali per la successiva istituzione delle prime commissioni tributarie, embrione di una giurisdizione speciale in ambito fiscale. A questa fase fondativa segue, in epoca fascista, una torsione autoritaria e amministrativista del sistema, culminata nella costruzione di un modello corporativo in cui le commissioni tributarie vengono incardinate in una logica di supremazia dell'interesse statale, connotata da una sostanziale subalternità del giudice all'amministrazione finanziaria.

Nel secondo dopoguerra – nel quadro della nuova legalità repubblicana e costituzionale – si apre un lungo e articolato processo di revisione del sistema. Con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si assiste a una prima significativa

riforma organica del contenzioso tributario, che mira a garantirne una maggiore terzietà e un più saldo ancoraggio ai principi del giusto processo, sebbene in un orizzonte ancora non pienamente giurisdizionale.

È, tuttavia, con il D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che la giurisdizione tributaria assume una fisionomia più compiutamente giudiziaria, mediante l'introduzione di un rito autonomo e la riorganizzazione delle commissioni tributarie in chiave formalmente più indipendente.

Infine, la recente riforma recata dalla legge 31 agosto 2022, n. 130, e dalle sue successive modificazioni, segna un ulteriore momento di discontinuità e avanzamento, nell'intento di rafforzare l'indipendenza e la professionalità del giudice tributario, proiettando l'intero sistema verso un modello che tende ad assimilarsi, sia sotto il profilo delle garanzie che della struttura processuale, a quello della giurisdizione ordinaria.

La trattazione che segue ripercorre, in prospettiva diacronica e critica, tali passaggi fondamentali, ponendo in evidenza come ciascuna stagione riformatrice incida sull'assetto della giurisdizione tributaria, modificandone la natura, le garanzie e la funzione all'interno dell'ordinamento.

2.1. Dalla legge abolitrice del contenzioso amministrativo alle prime Commissioni tributarie

Con la legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E⁶³ (nota come “legge abolitrice del contenzioso amministrativo”), il neonato Stato unitario afferma il principio della tutela giurisdizionale ordinaria dei diritti soggettivi contro gli atti della pubblica amministrazione.

⁶³ Cfr. L. Ferrara, *Lezioni di giustizia amministrativa: il giudice speciale, la giurisdizione, i principi del processo, la tutela cognitoria, cautelare ed esecutiva*, Torino, 2025; C. Giudice, *L'assoluto difetto di giurisdizione: Prefazione del Consigliere di Stato Vincenzo Lopilato*, Torino, 2025; P. Gotti, *La legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, nella giurisprudenza del giudice ordinario*, Milano, 1990; G. Coraggio, *Il Consiglio di Stato: 180 anni di storia*, Bologna, 2011; cfr. altresì E. Cannada Bartoli, *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964 e A. Romano, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975.

L'art. 5⁶⁴ di tale legge riconosce al giudice ordinario il potere di disapplicare gli atti amministrativi illegittimi lesivi di diritti, affermando così la supremazia del diritto sull'autorità amministrativa.

Tuttavia, in materia tributaria, già prima e subito dopo l'Unità d'Italia, si delinea un regime speciale.

Con la legge 14 luglio 1864, n. 1836, vengono istituite le Commissioni tributarie, inizialmente quali organi amministrativi interni all'amministrazione finanziaria e competenti soprattutto sulle imposte dirette.

Per le imposte indirette, il contribuente può invece adire l'autorità giudiziaria ordinaria oppure seguire un ricorso amministrativo facoltativo⁶⁵.

Questo dualismo riflette l'influenza del modello francese post-rivoluzionario del contenzioso amministrativo per i tributi, nonché l'esigenza di assicurare una tutela specialistica, considerata la tecnicità della materia fiscale⁶⁶.

Nel 1865 viene istituita anche una Commissione centrale⁶⁷, con funzioni di terzo grado di giudizio sulle decisioni delle commissioni locali.

⁶⁴ L'art. 5 afferma: "1. In questo, come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi.". Sul tema, si vedano anche: l'articolo 4 ("1. Quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. 2. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali in quanto riguarda il caso deciso"); l'articolo 2 "tutte le controversie che riguardano i diritti civili e politici, comunque possa esservi interessata la pubblica amministrazione e sebbene siano emanati provvedimenti del potere esecutivo e dell'autorità amministrativa, sono di competenza delle autorità giudiziarie") e l'articolo 3 ("la cognizione dei ricorsi contro gli atti di pura amministrazione riguardanti gli interessi individuali e collettivi degli amministrati spetta esclusivamente alle autorità amministrative, le quali provvederanno con decreto motivato, ammesse le deduzioni degli interessati e uditi i consigli amministrativi, che nei diversi casi siano dalle leggi stabilite").

⁶⁵ Cfr. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, III, Milano, 1901, 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, 1916, 251; F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., 734; M. Basilavecchia - G. Tabet (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Bologna, 2009, 135.

⁶⁶ Cfr. E. Morselli, *Storia della finanza pubblica*, Padova, 1960, A. Berliri, *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, 893 e G. A. Micheli, *In tema di rapporto tra il processo avanti le commissioni tributarie e il processo avanti l'autorità giudiziaria ordinaria, rispetto alle imposte indirette*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 158.

⁶⁷ In merito, la L. n. 3023 del 1866, agli artt. 10 e 11 ("Le liste dei contribuenti preparate dalle Giunte municipali, e le dichiarazioni fatte dai contribuenti verranno rivedute ed appurate da uno o più agenti finanziari ai quali sono date tutte le facoltà che la Legge 14 luglio 1864, n. 1830, attribuisce alle Commissioni di sindacato. L'Agente finanziario sarà

Dal 1869 in poi, si consente l'impugnazione delle decisioni della Commissione centrale dinanzi al giudice ordinario (salvo che per le mere questioni estimative)⁶⁸, garantendo così un ultimo grado giurisdizionale di legittimità sulle controversie tributarie.

Questa configurazione mista – commissioni amministrative nei primi gradi e controllo del giudice ordinario in ultimo grado – connota la giustizia tributaria dell'Italia liberale⁶⁹.

Nei decenni successivi, il sistema subisce vari aggiustamenti. Il Testo Unico sull'imposta di ricchezza mobile del 24 agosto 1877, n. 4021⁷⁰, coordina la normativa prevedendo commissioni di primo grado mandamentali, di secondo grado provinciali, e la Commissione centrale, confermando il ricorso all'autorità giudiziaria contro le decisioni di quest'ultima.

Talché si consolida la natura *ibrida* del contenzioso tributario: da un lato, organi speciali amministrativi per le fasi di merito, dall'altro la vigilanza del giudice ordinario a tutela del diritto oggettivo.

però tenuto di mandare avviso al contribuente per cui avesse fatta la dichiarazione, od aumentato il reddito dichiarato”; “Le rappresentanze comunali o consorziali nomineranno due delegati, che uniti ad un delegato del Governo formeranno una Commissione alla quale potranno ricorrere i contribuenti. Quando un Comune o Consorzio abbia una popolazione maggiore di dodici mila abitanti, la Commissione potrà essere composta di un numero maggiore, serbata la proporzione fra i membri elettivi e i delegati del Governo. Le Commissioni comunali o consorziali rinverranno col loro avviso il ricorso all'Agente finanziario, il quale, quando annuisca al parere della Commissione, farà sulle schede e sulle tabelle dei redditi le occorrenti rettificazioni e modificazioni; in caso contrario ne deferirà la decisione ad una Commissione provinciale di appello. A questa Commissione potranno ricorrere i contribuenti contro i pareri delle Commissioni locali”.)

⁶⁸ Si veda l'art. 12 della L. 3719 del 28 maggio 1867: “Contro le decisioni della Commissione centrale non è ammesso ulteriore richiamo in via amministrativa, salvo il ricorso all'autorità giudiziaria a tenore delle vigenti leggi; però non si potrà deferire alla autorità giudiziaria nessuna decisione delle Commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi. Il diritto di ricorso all'autorità giudiziaria sarà, per qualsivoglia questione riguardante il debito dell'imposta, prescritto nel termine di sei mesi dal giorno della pubblicazione del ruolo o dalla applicazione della ritenuta”.

⁶⁹ Cfr. A. Tesaurò, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, 1955 e C. Magnani, *Il processo tributario, Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

⁷⁰ Cfr. P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, 186. La competenza delle Commissioni tributarie va progressivamente ampliandosi nel 1889 all'imposta sui fabbricati e nel 1925 all'imposta complementare sul reddito.

2.2. Segue. Dal modello amministrativo-corporativo alla revisione repubblicana del 1972

Durante il ventennio fascista, le Commissioni tributarie vengono riformate ed inquadrare nell'ordinamento corporativo. Il R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 (conv. in L. 1016/1937) amplia la competenza delle commissioni anche alle imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza⁷¹.

Le commissioni mandamentali vengono sostituite con commissioni distrettuali, aventi circoscrizioni corrispondenti agli uffici finanziari locali. Quantunque si mantenga la possibilità per il contribuente di adire il giudice ordinario anche dopo la decisione definitiva delle commissioni, la nomina dei membri delle commissioni in epoca fascista avviene sotto il controllo diretto dell'esecutivo: il Ministro delle Finanze (tramite gli Intendenti di finanza d'intesa coi Prefetti) designa i presidenti, vicepresidenti e membri, spesso scegliendoli tra funzionari pubblici e professionisti indicati da associazioni professionali ed enti locali⁷².

Le commissioni tributarie di questo periodo costituiscono, dunque, organi *sostanzialmente* amministrativi ed inseriti nell'alveo del Ministero delle Finanze, a conferma di una *giurisdizione speciale interna* all'Amministrazione finanziaria⁷³.

⁷¹ L'art. 28 recita: *“la risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione ed il valore presunto dei beni, è demandata alle Commissioni amministrative per le imposte dirette. Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, taxa scambi, concessioni governative ed ogni altra taxa sugli affari od a queste assimilata”*.

⁷² Si vedano gli artt. 20-21 del r.d. 8 luglio 1937, n. 1516: *“Spetta all'Intendente di finanza di sorvegliare l'andamento dei lavori delle Commissioni distrettuali e provinciali. Quando la Commissione distrettuale, nonostante il formale invito dell'Intendente a decidere i ricorsi giacenti, sia rimasta per due mesi senza riunirsi, o per tre sedute consecutive non abbia potuto decidere per mancanza di numero legale, o quando per qualsiasi altro grave motivo non funzioni regolarmente, l'Intendente di finanza, sentito il Presidente e dietro autorizzazione ministeriale, può, con suo motivato decreto, ordinarne lo scioglimento”* e *“Qualora nel funzionamento della Commissione provinciale si verifichino le circostanze previste nell'articolo precedente, il Ministro per le finanze, d'ufficio o su proposta dell'Intendente, sentito il parere del Consiglio di Stato, può ordinare lo scioglimento della Commissione”*.

⁷³ Alla posizione che insiste sulla natura amministrativa delle Commissioni tributarie (cfr. A.D. Giannini, *La giurisdizione tributaria*, da Monografie, in legislatura.camera.it), si contrappone una dottrina dominante, orientata a riconoscere a tali organi una natura giurisdizionale speciale, seppure imperfetta e atipica. Secondo questa corrente interpretativa, le Commissioni tributarie, pur istituite con atti normativi che ne affermano esplicitamente il

Con la nascita della Repubblica e la Costituzione del 1948, viene in rilievo il problema della legittimità costituzionale di tali giurisdizioni speciali.

L'art. 102, co. 2, Cost. vieta infatti l'istituzione di nuovi giudici speciali, pur consentendo la permanenza provvisoria di quelli esistenti.

Inoltre, gli artt. 24 e 113 Cost. garantiscono il diritto alla tutela giurisdizionale contro gli atti amministrativi, mentre l'art. 108 Cost. richiede una legge che assicuri l'indipendenza dei giudici speciali ancora operanti.

In questo contesto, la Corte costituzionale viene investita di numerose questioni riguardanti la natura delle Commissioni tributarie e la loro compatibilità con la Carta⁷⁴ e, sebbene inizialmente la Consulta sembra includere le Commissioni tributarie tra gli organi giurisdizionali⁷⁵, pochi anni dopo, con due sentenze gemelle del 1969 (sentenze n. 6 e n. 10 del 1969)⁷⁶,

carattere amministrativo, svolgono funzioni proprie della giurisdizione, definendo in via definitiva controversie tra contribuente e amministrazione, in un contesto normativamente regolato e improntato, almeno tendenzialmente, a criteri di terzietà e imparzialità. I fautori di questa impostazione individuano nell'attività delle Commissioni una funzione decisoria che non può essere ridotta a semplice revisione amministrativa. L'attività di definizione del rapporto d'imposta, infatti, implica l'accertamento di diritti soggettivi perfetti e produce effetti vincolanti tra le parti, con un contenuto precettivo che esula dalla discrezionalità amministrativa. Cfr. anche L. Ragnisco, *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in Riv. it. dir. fin., 1943, I, 1 e ss., ove, invece, si richiamano 17 argomentazioni a favore della natura amministrativa delle Commissioni.

⁷⁴ Il tema della conformità delle Commissioni tributarie all'art. 102 della Costituzione solleva rilevanti *quaestio*, specie in relazione alla tenuta del divieto, ivi contenuto, di istituire nuovi giudici speciali. La Corte costituzionale, infatti, fin dalle sue prime pronunce, ha affrontato il nodo teorico relativo alla permanenza, nel nuovo assetto repubblicano, di modelli giurisdizionali anteriori alla Costituzione, distinguendo nettamente tra la conservazione degli organi preesistenti e l'istituzione di nuove forme di giurisdizione speciale.

In particolare, nella sentenza n. 41 dell'11 marzo 1957 (*Giur. cost.*, 1957, 511), la Consulta chiarisce che la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione non è riferibile alle Sezioni specializzate eventualmente istituite in seno agli organi di giurisdizione ordinaria, ma ai giudici speciali in senso proprio già operanti prima del 1° gennaio 1948. Tali giudici, per poter continuare ad esistere, devono essere oggetto di un processo di adeguamento costituzionalmente orientato (in tal senso anche C. Cost., 11 luglio 1961, n. 42; 22 novembre 1962, n. 92; 31 marzo 1965, n. 17; 27 dicembre 1974, n. 287).

⁷⁵ La sent. n. 12 del 16 gennaio 1957 le definisce giudici speciali, salvaguardandone l'operato.

⁷⁶ Il testo integrale delle sentenze gemelle è riportato in *Foro it.*, 1969, I, 56. Per la sent. 6/1969, la massima n. 3100 chiarisce i caratteri tratteggiati il profilo amministrativo delle commissioni per i tributi locali: "il potere delle commissioni, ex art. 280 del t.u. per la finanza locale, di aumentare ex officio la base imponibile accertata; la possibilità che la commissione giudichi con la presenza della sola metà dei componenti; il potere del prefetto di sciogliere la commissione; i tre gradi di giurisdizione ordinaria ammessi, sulle questioni decise dalla commissione comunale, esperiti i ricorsi alla sezione speciale della G.P.A. e alla commissione centrale. La massima 3108, per la sentenza 10/1969 ribadisce che "dalla ricostruzione sistematica di tutta la disciplina positiva, relativa alla composizione, ai poteri, al funzionamento delle Commissioni per la decisione delle controversie in materia di imposte dirette e indirette sugli affari, emergono diverse circostanze non conciliabili con il carattere

cambia orientamento, qualificandole come organi amministrativi, stante la forte dipendenza dal Ministero delle Finanze e le carenze di indipendenza e terzietà.

Le pronunce del 1969 pongono, quindi, il legislatore di fronte alla necessità di una revisione dell'ordinamento della giustizia tributaria, come condizione per la permanenza delle Commissioni in base alle disposizioni transitorie della Costituzione.

Di seguito, con legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, il Parlamento incarica il Governo di riorganizzare radicalmente il sistema processuale tributario. In attuazione della delega, viene emanato il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636⁷⁷, che segna una svolta: le Commissioni tributarie vengono confermate, ma con significative innovazioni ordinamentali e processuali⁷⁸.

Si istituiscono Commissioni di primo grado presso ogni circondario di tribunale e Commissioni di secondo grado nei capoluoghi di provincia, oltre ad una Commissione tributaria centrale con funzioni di vertice.

giurisdizionale di quegli organi, dalle quali deve desumersi la natura amministrativa delle dette Commissioni”.

⁷⁷ In una significativa presa di posizione istituzionale, la circolare del Ministero delle Finanze dell'11 dicembre 1972, n. 11/24517, fornisce una lettura sistematica dei criteri ispiratori del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, precisando come essi risultino pienamente conformi ai principi stabiliti dall'art. 10, commi 1 e 2, nn. 14 e 15, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, recante i criteri direttivi per la riforma del sistema tributario. I capisaldi dell'intervento riformatore vengono così sinteticamente individuati ne: “a) la semplificazione dei rapporti giuridico-tributari, in una prospettiva di razionalizzazione dell'intero sistema contenzioso; b) la revisione dell'assetto delle Commissioni tributarie, con riferimento tanto alla loro composizione organica, quanto al funzionamento interno e alla ripartizione delle competenze, sia sotto il profilo funzionale che territoriale; c) il fine essenziale della riforma, identificato nell'esigenza di assicurare condizioni di effettiva autonomia e indipendenza delle Commissioni, in modo da garantire la piena imparzialità del giudizio tributario; d) la previsione di un sindacato di legittimità dinanzi alla Commissione centrale, quale rimedio impugnatorio riservato esclusivamente a censure attinenti alla legalità della decisione; e) l'introduzione di un'alternativa al ricorso alla Commissione centrale, rappresentata dalla possibilità di adire la Corte d'appello, decorso il termine previsto per il ricorso amministrativo, con la precisazione che restano comunque escluse dalla cognizione del giudice ordinario le controversie aventi ad oggetto mere questioni estimative; f) la previsione di una partecipazione paritaria degli enti locali alla composizione delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado, mediante la facoltà di designare una quota di membri non superiore alla metà del collegio”.

⁷⁸ Cfr. F. Tesaro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008 e Id., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377. Cfr., altresì. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704, F. Favara, *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154 e G. A. Micheli, *I possibili modelli alternativi di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario*, Padova, 1975, 9 e ss.

La competenza delle Commissioni viene pressoché estesa a tutti i tributi erariali allora esistenti, includendo non solo le imposte dirette, ma anche numerose imposte indirette, i tributi locali e materie catastali.

In particolare, l'art. 1 del D.P.R. 636/1972⁷⁹ elenca cinque tipologie di atti impugnabili: accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi e materia catastale, ampliando notevolmente l'ambito della giurisdizione tributaria, superando le limitazioni previgenti.

Sul piano ordinamentale, i criteri di nomina dei giudici tributari mutano in senso più vicino all'ordinamento giudiziario: la metà dei componenti delle Commissioni di primo grado viene scelta dal Presidente del Tribunale, su designazione dei Consigli comunali, e l'altra metà su indicazione dell'Amministrazione finanziaria (sentite le categorie professionali).

Analogo sistema vale per le Commissioni di secondo grado (metà membri designati dai Consigli provinciali e nominati dal Primo Presidente della Corte d'Appello, l'altra metà da elenchi ministeriali integrati con indicazioni di Camere di commercio e ordini professionali).

Inoltre, il processo tributario viene disciplinato con norme ispirate al Codice di procedura civile, introducendo maggiori garanzie per le parti (es. principio del contraddittorio, possibilità di difesa tecnica obbligatoria oltre certi valori, ecc.).

Queste riforme incidono profondamente sulla natura delle Commissioni, che divengono organi sì speciali, ma con caratteri più giurisdizionali. La Corte costituzionale, preso atto del "nuovo corso", con la sentenza n. 287 del 27

⁷⁹ Le commissioni, riordinate dunque in Commissioni di primo grado, Commissioni di secondo grado e Commissione centrale, hanno competenze per materia su: "a) imposta sul reddito delle persone fisiche; b) imposta sul reddito delle persone giuridiche; c) imposta locale sui redditi; d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché il disposto della nota al n. 1 della parte III della tabella A allegata al decreto stesso nei casi in cui l'imposta sia riscossa unitariamente all'imposta sugli spettacoli, e) imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; f) imposta di registro; g) imposta sulle successioni e donazioni; h) imposte ipotecarie; i) imposta sulle assicurazioni. Appartengono, altresì, alla competenza delle suddette commissioni le controversie promosse da singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale".

dicembre 1974 torna a qualificare le Commissioni tributarie quali organi giurisdizionali a tutti gli effetti, ritenendo soddisfatte le condizioni di indipendenza e terzietà in misura sufficiente a legittimarne la sopravvivenza nell'ordinamento repubblicano. In ulteriori pronunce⁸⁰, la Consulta definisce la riforma del 1972 una "revisione" idonea ad adeguare la giurisdizione tributaria ai dettami costituzionali, scongiurandone così la decadenza per contrasto con l'art. 102 Cost.

Le sentenze n. 6 e 10 del 1969, che dichiarano illegittimo il precedente assetto, vengono superate nei fatti dalle modifiche normative: la stessa Corte nel 1974 riconosce che il processo tributario riformato costituisce ormai un *vero e proprio processo giurisdizionale*, sia pure speciale, distinto dal processo civile e amministrativo ma avente natura giurisdizionale, connotandosi quale giudizio su diritti e interessi in materia tributaria⁸¹.

⁸⁰ Si veda Corte Cost., sent. n. 215 del 15 luglio 1976, mass. 8539, ove la Consulta afferma che la previsione delle sezioni specializzate presso gli organi giurisdizionali ordinari non necessita, invero, di alcuna disciplina transitoria, in quanto già contemplata espressamente nel corpo normativo della Costituzione. Pertanto, la revisione prevista dalla VI disposizione transitoria e finale deve riferirsi esclusivamente ai giudici speciali preesistenti all'entrata in vigore della Carta costituzionale. Secondo la Corte infatti, l'art. 102, comma 2 Cost. non interferisce con la conservazione, previo adeguamento, dei giudici speciali. La disposizione costituzionale si limita a vietare la creazione *ex novo* di nuovi giudici speciali, senza imporre, né implicare automatiche soppressioni generalizzate. Ad un ulteriore conferma, anche gli artt. 108 e 111 Cost. presuppongono l'esistenza di giudici speciali ulteriori rispetto agli organi giurisdizionali espressamente menzionati in altre disposizioni, ribadendone l'ammissibilità costituzionale.

⁸¹ La Suprema Corte riconosce come il problema di costituzionalità sia legato a quello della natura giuridica delle commissioni tributarie, e cioè ad *"una questione lungamente e costantemente controversa, che ha rivelato i termini della sua opinabilità anche recentemente nel contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte costituzionale da una parte e la Corte di cassazione dall'altra, quest'ultima rimasta ferma alla ritenuta giurisdizionalità di quelle commissioni. E la questione resterebbe probabilmente a questo punto di irrisolto contrasto se, dopo le note sentenze di questa Corte, non fossero intervenuti fatti nuovi, in sede legislativa, che debbono ritenersi abbiano autoritativamente risolto quel contrasto, decidendolo nel senso della giurisdizionalità. Si intende qui ovviamente fare riferimento al complesso delle nuove leggi sulla riforma tributaria ed in particolare alle disposizioni della legge di delega (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e a quelle della legge delegata in materia di contenzioso tributario (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) [...] nella legge delegata sono stati accuratamente eliminati gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa e accentuati i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate come organi giurisdizionali"*.

2.3. La riforma del 1992 e l'assetto attuale prima delle modifiche del 2022

L'ultima grande riforma organica del sistema di giustizia tributaria del XX secolo si colloca nel 1992. In attuazione della delega contenuta nella legge 30 dicembre 1991, n. 413⁸²: il D.Lgs. 545/1992 ridisegna l'ordinamento degli organi della giurisdizione tributaria, mentre il D.Lgs. 546/1992 introduce un codice di procedura tributaria.

La riforma, tramite l'istituzione di garanzie di indipendenza prima assenti, consolida il carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie. A tal proposito, si crea, infatti, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), organo di autogoverno sul modello del CSM, competente per la nomina e la disciplina dei giudici tributari⁸³.

I componenti delle Commissioni tributarie provinciali e regionali divengono soggetti iscritti in un ruolo unico nazionale, selezionati in base a titoli di merito e nominati con d.p.r. su proposta del Ministro dell'Economia, previo

⁸² Al Titolo V *“Disposizioni per la revisione del contenzioso tributario”*, l'art. 30 dispone la delega al governo *“ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi: [...] d) articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi da commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e da commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione, con conseguente applicazione dell'articolo 360 del codice di procedura civile e soppressione della commissione tributaria centrale; [...] e) previsione degli organici dei giudici tributari in numero non inferiore a quello dei componenti delle commissioni tributarie previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, con determinazione del numero delle sezioni in base al flusso medio dei procedimenti e composizione dei collegi giudicanti in tre membri; f) qualificazione professionale dei giudici tributari in modo che venga assicurata adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche acquisita anche con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionali, determinazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'ufficio nonché dei criteri rigorosamente obiettivi per la nomina; previsione che i presidenti, compresi quelli delle sezioni, saranno nominati tra i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio, a riposo o in congedo; determinazione del regime delle incompatibilità con particolare riferimento all'esercizio di assistenza e di rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, o nelle controversie di carattere tributario; determinazione dello stato giuridico e retributivo e della durata dell'incarico che non potrà essere superiore ai nove anni nello stesso ufficio; nonché previsione di specifiche cause di decadenza e adeguamento dell'intera nuova disciplina a quella vigente in materia di responsabilità civile. Sarà altresì previsto che i presidenti e gli altri componenti delle commissioni tributarie di primo grado, di secondo grado e della commissione tributaria centrale, ove sussistano i requisiti, possono essere nominati prioritariamente componenti delle nuove commissioni tributarie sino alla concorrenza dei posti disponibili [...]”*.

⁸³ Nominato, ai sensi dell'art. 17, primo comma del D.lgs. citato con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze. I componenti sono previsti nel numero di quindici, tutti eletti, nella formulazione originaria, dai giudici tributari con voto personale, diretto e segreto.

deliberato del CPGT. Dunque, pur rimanendo magistrati onorari⁸⁴, la loro indipendenza viene rafforzata dallo *status* e dall'autogoverno⁸⁵.

Sul piano funzionale, la legge conferma la competenza generale delle Commissioni su *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli locali”* (art. 2 D.Lgs. 546/1992). Si tratta di una *giurisdizione esclusiva e generale* in materia tributaria, comprensiva di sanzioni ed accessori, ad eccezione della fase di esecuzione forzata successiva alla notifica della cartella di pagamento, riservata al giudice ordinario⁸⁶.

Il processo tributario disciplinato dal D.Lgs. 546/92 accentua il modello del giudizio impugnatorio a cognizione piena, prevedendo regole processuali ispirate in larga parte al Codice di procedura civile, ma con adattamenti alle peculiarità del contenzioso fiscale⁸⁷.

La giurisdizione tributaria italiana si plasma, in definitiva, quale giurisdizione speciale pienamente legittima, con competenza generale in materia di tributi e caratterizzata da un equilibrio tra caratteristiche proprie (*giudici non*

⁸⁴ Spesso professionisti, funzionari o magistrati in pensione.

⁸⁵ Vengono infatti introdotti limiti di età, per la cessazione delle funzioni al 75° anno, ed incompatibilità, al fine di assicurare imparzialità.

⁸⁶ Nel testo originario dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992, si afferma: *“1. sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: a) le imposte sui redditi; b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; d) l'imposta di registro; e) l'imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l'imposta sulle assicurazioni; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. 2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1. 3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”*.

⁸⁷ Vengono introdotte: la mediazione obbligatoria del reclamo per le controversie minori (invero, solo più tardi, nel 2011), la possibilità di conciliazione giudiziale e il giudizio di ottemperanza per l'esecuzione delle sentenze tributarie passato in giudicato (sul modello dell'ottemperanza amministrativa). Il giudice tributario continua a non essere un magistrato professionale a tempo pieno, ma la sua terzietà viene mitigata dalla pluralità di provenienze (togati e non togati) e dalla direzione del CPGT. Cfr. A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, 1998, p. 3; C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pp. 1700 e ss.; P. Russo, *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999, p. 480; S. Trovato, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996, p. 92.

professionali, rito prevalentemente scritto) e principi comuni del “giusto processo” (*terzietà, contraddittorio, diritto di difesa*).

Negli anni successivi al 1992, ulteriori interventi normativi settoriali affinano il sistema⁸⁸ ed il contenzioso tributario assiste anche ad una progressiva digitalizzazione: dal 2015 si avvia il processo tributario telematico (a regime poi nel 2017), con possibilità di deposito telematico di atti e svolgimento delle udienze da remoto.

Tuttavia, continuano a emergere profili di criticità. I giudici tributari, dipendenti per la logistica dal Ministero dell'Economia, sollevano dubbi di indipendenza, mentre la durata dei processi e la prevedibilità delle decisioni risentono di alcuni disallineamenti rispetto ai modelli civile e amministrativo. Queste ragioni, unitamente agli impegni assunti con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) sull'efficienza della giustizia tributaria, conducono ad una nuova riforma organica, approvata con Legge 31 agosto 2022, n. 130, in vigore dal 16 settembre 2022⁸⁹, ed introduttiva di modifiche sia ordinamentali sia processuali, tanto da segnare la nascita di una nuova “giustizia tributaria” professionalizzata⁹⁰.

⁸⁸ Si ricordano le modifiche introdotte a cavallo del 2001: l'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) apporta ritocchi sia all'ordinamento (D.Lgs. 545) sia al processo (D.Lgs. 546), ad esempio ampliando ancora la giurisdizione tributaria a “ogni tributo comunque denominato” inclusi i nuovi tributi regionali e locali, e perfezionando le norme su composizione e funzionamento delle Commissioni. Nel 2005-2007 vengono sperimentati modelli di giudice monocratico per le liti minori, poi abrogati per timori di incostituzionalità (trattandosi di giudici non professionali) e per l'esigenza di collegialità. Il D.L. 40/2010 estende poi il novero degli atti impugnabili e chiarito alcune disposizioni, e dal 2011 (D.L. 98/2011) viene introdotta la mediazione obbligatoria per le controversie di modico valore.

⁸⁹ Sebbene molte disposizioni siano effettivamente operative dal 2023: cfr. C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, V ed., Milano-Padova, 2023; C. Consolo, G. Melis e A.M. Perrino (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022.

⁹⁰ Cfr. P. Coppola, *Riforma Giustizia Tributaria*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2022; F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2022; C. Glendi, *La “speciale” specialità della giurisdizione tributaria*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021; Id., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Il quotidiano giuridico*, Milano, 2022.

2.4. La Legge 130/2022 e successive modifiche: professionalizzazione dei giudici tributari e altre novità

La riforma, nel segno di un forte rafforzamento dell'indipendenza del giudice tributario, sancisce il passaggio da giudici onorari a magistrati tributari professionali a tempo pieno.

Modificando il D.lgs. 545/1992, si prevede che la giurisdizione tributaria venga esercitata da magistrati tributari reclutati mediante concorso pubblico, con un ruolo autonomo rispetto alla magistratura ordinaria.

Conseguentemente, anche la denominazione degli organi cambia: le Commissioni tributarie provinciali e regionali divengono, rispettivamente, Corti di giustizia tributaria di primo grado e di secondo grado⁹¹.

Nondimeno, sotto il profilo processuale, la riforma introdotta con la legge 31 agosto 2022, n. 130, integrata dai successivi decreti attuativi, costituisce un passaggio strutturalmente rilevante nel percorso di razionalizzazione e modernizzazione della giustizia tributaria domestica.

L'intervento normativo si propone di migliorare in maniera organica l'efficienza del processo, di ampliarne la fruibilità da parte dei contribuenti e soprattutto di rafforzare il rispetto dei principi costituzionali del giusto processo, anche in chiave sovranazionale⁹².

Uno dei tratti maggiormente qualificanti della riforma è l'introduzione del giudice monocratico, nel giudizio di primo grado, per le controversie di modesto valore economico.

In particolare, le liti il cui valore non ecceda la soglia di euro 3.000, successivamente elevata a euro 5.000 dal D.L. 22 aprile 2023, n. 44, vengono devolute alla cognizione di un magistrato tributario singolo.

⁹¹ La legge disciplina un regime transitorio: i giudici tributari già in servizio (giudici onorari) confluiscono in un ruolo unico nazionale transitorio, con possibilità di transito definitivo per i magistrati togati provenienti da altre giurisdizioni e riserve di posti nei primi concorsi per gli attuali componenti. Viene autorizzato l'espletamento di concorsi a partire dal 2023 per assumere progressivamente alcune centinaia di nuovi magistrati tributari di carriera. La gestione amministrativa della giustizia tributaria, sebbene tuttora ancorata presso il MEF, nel Dipartimento Giustizia Tributaria, viene a coordinarsi con il nuovo stato giuridico dei giudici, ponendo le basi per una possibile futura autonomia, sul modello della magistratura ordinaria.

⁹² Le innovazioni introdotte riflettono un mutamento di paradigma, in cui la giustizia tributaria non viene più percepita come ambito separato e tecnicamente settoriale, ma quale componente pienamente integrata del sistema giurisdizionale, chiamata a garantire, con strumenti adeguati, la tutela effettiva delle situazioni giuridiche soggettive.

L'innovazione risponde a un'esigenza di deflazione del contenzioso, al fine di ridurre i tempi di decisione per le controversie minori, alleggerendo il carico di lavoro dei collegi e consentendo una loro maggiore concentrazione sulle controversie di natura complessa e sistemica.

L'art. 4 del D.Lgs. 546/1992, come novellato⁹³, limita l'ambito applicativo del giudice monocratico, escludendo le liti di valore indeterminabile ed assicurando che, anche in tale rito, siano salvaguardate le garanzie fondamentali del processo tributario, in termini di diritto di difesa e principio del contraddittorio⁹⁴.

Particolarmente significativa è, poi, l'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario, mediante la modifica dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992⁹⁵.

⁹³ Secondo il dettato normativo: "1. Le corti di giustizia tributaria di primo grado sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la corte di giustizia tributaria di primo grado nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. 2. Le corti di giustizia tributaria di secondo grado sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle corti di giustizia tributaria di primo grado, che hanno sede nella loro circoscrizione".

⁹⁴ Sul versante della giurisdizione di legittimità, la riforma prevede l'istituzione di una sezione civile presso la Corte di cassazione con competenza esclusiva in materia tributaria. L'iniziativa si inserisce in un disegno più ampio di specializzazione funzionale della Suprema Corte e di potenziamento del suo ruolo nomofilattico, nel tentativo di favorire la coerenza interpretativa e la prevedibilità delle decisioni giurisprudenziali in ambito fiscale. In prospettiva, viene inoltre contemplata l'introduzione di un istituto di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, modellato sull'esperienza del rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE; i giudici tributari di merito potranno investire la Corte di questioni di diritto di particolare novità o rilevanza, onde ottenere un principio di diritto vincolante. Sebbene la disciplina di dettaglio debba ancora essere definita, la previsione si inserisce nel contesto di una più ampia razionalizzazione del contenzioso, finalizzata a ridurre la litigiosità seriale e a prevenire disarmonie applicative.

⁹⁵ Cfr. P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, Rass. trib., 2000, pp. 568; L. Sabbi, *Il contraddittorio nel processo tributario*, Padova, 2019, p. 211; R. Schiavolin, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, Riv. dir. fin., 1989, I, p. 550; Id., *Le prove*, AA. VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. dir. trib., a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pp. 507 ss.; G. Zizzo, *Il regime delle prove e il giusto processo*, Rass. trib., 2013, 475; G.M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, Dir. prat. trib., 2009, pp. 608 ss.; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, Rass. trib., 2003, n.11; Id., *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, Rass. trib., 2021, p. 761; M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, Rass. trib., 2007, p. 254; A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, Rass. trib., 2012, pp. 90 ss.; A. Marcheselli, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo*, Dir. prat. trib., 2003, II, p. 441; A. Giovannini, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, Riv. dir. trib., 1998,

La novità infrange il tradizionale dogma della prova esclusivamente documentale, che sinora connota il rito tributario. La testimonianza, nella nuova disciplina, viene ammessa esclusivamente in forma scritta, mediante dichiarazione sottoscritta, preferibilmente con firma digitale, redatta secondo le previsioni dell'art. 257-bis c.p.c.⁹⁶ e contenente risposte a quesiti predisposti dal giudice.

Resta esclusa ogni forma di escussione orale e si conferma il divieto del giuramento, sia decisorio che suppletorio.

La portata della riforma è, tuttavia, limitata dalla previsione per cui la testimonianza non è utilizzabile per contestare quanto attestato in atti dotati di fede privilegiata (come i verbali redatti da ufficiali della polizia tributaria), ma solo per integrare circostanze di fatto ulteriori e diverse.

pp. 35 ss.; Id., *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, Rass. trib., 2014, pp. 24 ss.; Id., *Recepimento e limiti dei principi superiori nel processo tributario*, Rass. trib., 2017, pp. 353 ss.; S. Zagà, *La nuova prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, Dir. prat. trib., 2022, p. 2155.

⁹⁶ Secondo le disposizioni procedurali civilistiche: “Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone. Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione. Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza o apponendo al documento informatico la propria firma digitale e la trasmette al difensore, il quale la deposita nel fascicolo d'ufficio. Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione. Quando il testimone non trasmette le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma. Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma. Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato”. L'evoluzione giurisprudenziale, invero, dovrà chiarire ulteriormente alcuni punti, come, ad esempio, quali criteri oggettivi adottare per definire la “necessità” della testimonianza; come conciliare eventuali richieste di escussione orale se le risposte scritte sono ambigue, dato che il 257-bis c.p.c. prevedrebbe la possibilità di convocare oralmente il testimone – ma ciò contrasterebbe col divieto di testimonianza orale sancito dall'art. 7, e come disciplinare la fase operativa di notificazione e raccolta dei moduli di testimonianza scritta.

Questa apertura, sebbene parziale, rappresenta comunque una svolta concettuale, rispondendo ad un'esigenza di maggiore equità nella distribuzione dei mezzi istruttori tra le parti⁹⁷.

In un'ottica di sistematizzazione degli assetti probatori, la riforma introduce, inoltre, mediante il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, una disposizione espressa in materia di riparto dell'onere della prova⁹⁸, recependo e codificando un orientamento giurisprudenziale consolidato, secondo cui spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della fondatezza della pretesa impositiva formalizzata nell'atto impugnato⁹⁹.

⁹⁷ La Corte costituzionale ritiene non irragionevole il divieto di prova testimoniale, specie in virtù della struttura documentale della prova fiscale: cfr. in particolare Corte Cost., 21.1.2000, n. 18, e le sentenze del 23.2.1989, n. 76 e del 10.1.1991, n. 6. Si rileva, nondimeno, che la mancata previsione dell'audizione diretta solleva dubbi circa il rispetto del principio del contraddittorio nella sua dimensione sostanziale. Per quanto riguarda la Corte EDU, essa riconosce che i procedimenti tributari rientrano di regola nella materia civile ai sensi dell'art. 6, in quanto concernenti obbligazioni di diritto pubblico assimilabili a debiti pecuniari (vds. caso *Ferrazzini c. Italia*, 2001), ma quando in gioco vi sono sanzioni amministrative tributarie di carattere punitivo, l'art. 6 CEDU si applica anche come materia penale (vds. caso *Jussila c. Finlandia*, Grande Camera 2006). Proprio nel caso *Jussila*, riguardante sovrattasse fiscali, la Corte EDU afferma che, data la natura tecnica di tali illeciti, può consentirsi che il procedimento non presenti tutte le formalità del penale, arrivando a ritenere compatibile l'assenza di un'udienza orale pubblica in grado di appello. Ciò suggerisce come la CEDU tolleri, in linea generale, una certa semplificazione probatoria nei procedimenti tributari. Tuttavia, il tema specifico della prova testimoniale negata emerge in un recente caso riguardante l'Italia: *Fin Fer S.p.A. c. Italia* (ricorso n. 57718/15), deciso dalla Corte EDU il 5 settembre 2024. Nella vicenda, una società contribuente si duole di non aver potuto far escutere testi nel processo tributario nazionale, lamentando la violazione dell'equo processo e del principio del contraddittorio paritario. La Corte di Strasburgo dichiara il ricorso inammissibile. La decisione è significativa poiché lascia intendere che, secondo i giudici europei, la mancanza della prova testimoniale nel rito tributario non integra un *vulnus* sufficientemente grave rispetto ai diritti convenzionali, almeno nelle circostanze concrete di quel caso, ove la questione testimoniale non pregiudica sostanzialmente l'equità complessiva del processo. Per condannare uno Stato, la Corte di Strasburgo valuta in concreto se vi sia disuguaglianza probatoria o impossibilità di contro-interrogare testimoni decisivi (cfr. sentenza *Nataliya Horozovova c. Ucraina*, 2021, su utilizzo di deposizioni testimoniali non confrontabili in cause amministrative).

⁹⁸ Cfr. C. Caimi – N. Pardini, *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, in *Corr. Trib.*, 2023, 1, pp. 66 ss.; A. Contrino *et al.*, *La giustizia tributaria*, Milano, 2024; C. Glendi, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. Giur. trib.*, 2023, 6, pp. 473 ss.; A. Marcheselli, *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2022, 2, pp. 1059 ss.; G. Melis, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"*, in *Il fisco*, 2023, 14, pp. 1318 ss.

⁹⁹ La sentenza della CGT di primo grado di Lecce n. 850/2023 censura l'inerzia probatoria dell'ente impositore. I giudici salentini affermano che la motivazione dell'atto impositivo, che si limiti a riproporre i rilievi del processo verbale di constatazione, non sia sufficiente. È necessario che, in giudizio, l'Ufficio porti elementi concreti a sostegno, altrimenti l'atto va annullato per difetto di prova, come poi avvenuto, essendo stati ritenuti insufficienti e contraddittori gli indizi statistici adottati dal Fisco. Il nuovo art. 7, comma 5-bis avrebbe riportato la disciplina dell'onere della prova nel processo tributario su un piano tipicamente processuale, astraendola dall'art. 2697 c.c., ormai assorbito. Pertanto, la regola specifica del

Il giudice, qualora riscontri l'inadeguatezza, la contraddittorietà o l'assenza delle prove offerte dall'Amministrazione, è tenuto ad annullare l'atto impugnato, con debita considerazione delle argomentazioni e prove addotte dal contribuente.

La disposizione riconosce al giudice il potere di attivare d'ufficio l'istruttoria, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, disegnando così un processo che, pur fondato sul principio dispositivo, si caratterizza per una maggiore proattività del giudice nell'accertamento della verità materiale.

Sul piano giurisprudenziale, la Corte di Cassazione, Sez. V, nell'ordinanza n. 20816 del 25 luglio 2024, nell'ambito di un contenzioso in tema di accertamenti bancari, enuncia la natura giuridica sostanziale - e non meramente processuale - del comma 5-*bis*, incidente sul fondamento legale della pretesa impositiva e sulla struttura del rapporto tra fisco e contribuente. Come tale, essa *non opera retroattivamente* sui processi pendenti, essendo applicabile solo ai giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore, dal 16 settembre 2022. Pertanto, per le liti anteriori continuano ad applicarsi le previgenti regole, fondate sulla combinazione di art. 2697 c.c. e sull'elaborazione giurisprudenziale, mentre per le liti nuove si applicherà la normativa novellata¹⁰⁰.

processo tributario post-riforma determina l'esito del giudizio in caso di prova mancante, contraddittoria o insufficiente da parte dell'ente, senza che si debba far riferimento residuale all'art. 2697 c.c. L'effetto pratico è che gli uffici sono ora portati a supportare meglio i propri atti in giudizio, producendo documenti integrativi, chiarendo i nessi logici dei rilievi, eventualmente chiamando in causa testimoni in forma scritta se indispensabili. Diversamente, il rischio è la soccombenza automatica per insufficienza probatoria, sancita *ex lege*.

¹⁰⁰ Nella medesima ordinanza, la Suprema Corte affronta anche il tema della convivenza tra la nuova regola generale e le presunzioni legali tributarie. Richiamando un precedente di pochi mesi prima (Cass., ord. n. 2746 del 30 gennaio 2024), i giudici di legittimità riconoscono che il comma 5-*bis* non si ponga in contrasto con l'operatività delle presunzioni legali previste dal diritto tributario sostanziale, che continuano ad imporre al contribuente l'onere della prova contraria. La Cassazione interpreta la clausola in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, come espressione della volontà legislativa di salvaguardare gli schemi probatori tipici del diritto tributario. In presenza di una presunzione di legge, l'Amministrazione soddisfa il proprio onere probatorio allegando i fatti generatori della presunzione, dopodiché spetta al contribuente l'onere di fornire la prova contraria. Pur trattandosi di aspetti procedurali collaterali, la pronuncia evidenzia un approccio della Cassazione volto a non estendere il significato del nuovo onere probatorio oltre il dovuto, come abrogazione surrettizia di norme sostanziali che agevolano la prova per il Fisco (quali, appunto, le presunzioni). Sul versante unionale, nella sentenza *Aquila Part Trading* (CGUE, 1° dicembre 2022, causa C-512/21), in tema di frodi IVA, in linea con il generale principio di onere della prova oggi codificato in ambito domestico, la Corte UE ribadisce che spetta all'Amministrazione tributaria provare, con elementi oggettivi, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'evasione IVA (illeciti "carosello"), mentre

Da ultimo, in linea con l'obiettivo di decongestionare il sistema e favorire la risoluzione alternativa delle controversie, la riforma prevede ulteriori strumenti deflattivi.

Si segnala, in particolare, la possibilità per il giudice di formulare alle parti una proposta di conciliazione (art. 48-bis.1)¹⁰¹. Qualora tale proposta venga irragionevolmente rifiutata e la parte risulti poi soccombente, il giudice può disporre la condanna al pagamento delle spese processuali con maggiorazione fino al 50%.

A completamento dell'impianto riformatore, infine, il legislatore conferisce al Governo una delega per l'adozione di un Testo Unico della giustizia tributaria (art. 21, L. 9 agosto 2023, n. 111, c.d. Delega fiscale), attuata con il D.Lgs. 14 novembre 2024, n. 175.

Il nuovo testo, di natura essenzialmente compilativa, accorpa le disposizioni ordinamentali e processuali contenute, rispettivamente, nei D.Lgs. nn. 545 e 546 del 1992. L'entrata in vigore, prevista per il 1° gennaio 2026, segnerà il compimento di un processo di razionalizzazione normativa, volto a semplificare l'accesso alla disciplina, armonizzare la terminologia, eliminare incongruenze e abrogare disposizioni obsolete¹⁰².

3. Natura della giurisdizione tributaria: annullamento o merito?

L'indagine relativa alla natura della giurisdizione tributaria costituisce un momento teorico essenziale nella ricostruzione sistematica del regime dell'onere della prova all'interno del processo tributario.

incombe poi sullo stesso contribuente dimostrare la propria buona fede e la dovuta diligenza. La CGUE, inoltre, riconosce la legittimità di presunzioni legali relative in materia tributaria, purché ragionevoli e non impossibili da vincere, e ricalca la valutazione delle prove secondo i criteri di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici, prevista ex art. 2729 c.c..

¹⁰¹ Cfr. A. Colli Vignarelli, *La "rinnovata" conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2024; S. Parente, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte prima e Parte seconda*, ivi, 2024 e 2025; M. Basilavecchia, *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, p. 582; A. Colli-Vignarelli, *La riforma della conciliazione giudiziale*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022; L. Razete, *Giudice e conciliatore. L'esperienza del nuovo articolo 185-bis c.p.c.*, in *Quest. Giust.*, 2015, 1, pp. 138 e ss.

¹⁰² Quali quelle relative al passaggio in giudicato quale condizione per l'ottemperanza, superate dal principio dell'immediata esecutività delle sentenze.

Non si tratta, infatti, di un'operazione meramente classificatoria, bensì di un'analisi che incide in modo diretto sulla conformazione del processo e sull'organizzazione delle dinamiche probatorie, condizionando l'individuazione del soggetto su cui grava l'iniziativa istruttoria e, in ultima istanza, influenzando il grado di effettività della tutela giurisdizionale.

Il principio dispositivo, nella sua declinazione tipica nel processo civile, non può che assumere contenuti differenti a seconda della configurazione giuridica della giurisdizione tributaria: una funzione autenticamente giurisdizionale comporta assetti probatori che si conformano alla dialettica di parte; viceversa, un modello ancora segnato da residui amministrativi genera implicazioni differenti sotto il profilo dell'istruttoria.

Nel caso in cui si aderisca alla qualificazione della giurisdizione tributaria in termini di giurisdizione speciale a struttura *impugnatoria-annullatoria*, è coerente assumere che il criterio di riparto dell'onere della prova debba conformarsi, pur nei dovuti adattamenti, ai principi generali del processo civile.

La regola per cui la parte che afferma un fatto costitutivo a sé favorevole ha l'onere di provarlo trova applicazione, temperata dalla peculiarità del rapporto tributario, segnato da un significativo squilibrio tra le posizioni soggettive di fisco e contribuente.

L'onere della prova gravante sull'Amministrazione finanziaria in ordine alla legittimità dell'atto impositivo trova fondamento tanto nel principio di legalità quanto nel dovere di motivazione, entrambi espressione della garanzia costituzionale del contribuente contro l'arbitrarietà impositiva.

Di contro, nel caso in cui si accolga una lettura più articolata della giurisdizione tributaria, nella quale si riconoscono elementi di continuità con la tradizione amministrativa o si valorizzi l'ampiezza dei poteri officiosi del giudice, l'assetto dell'onere probatorio si presenta maggiormente fluido.

In questi modelli, il giudice tributario non è ridotto a terzo neutrale, vincolato alla sola valutazione dell'attività delle parti, ma può assumere una funzione attiva, finalizzata alla ricostruzione del fatto rilevante ai fini del giudizio.

In definitiva, la questione dell'onere della prova nel processo tributario è intimamente connessa alla natura giuridica della giurisdizione speciale che lo ospita.

L'una e l'altra si rifrangono in un rapporto di reciproco condizionamento: l'attribuzione del carico probatorio è funzione della struttura del giudizio, così come la configurazione della giurisdizione è influenzata dalla logica probatoria sottostante.

L'analisi dogmatica della giurisdizione tributaria non è dunque operazione neutra, ma si rivela centrale per delineare una teoria coerente del processo tributario, idonea a garantire l'equilibrio tra le prerogative pubblicistiche dell'Amministrazione e i diritti fondamentali del contribuente, tra esigenza di efficienza e tutela della legalità sostanziale.

Comprendere la natura della giurisdizione è, in ultima analisi, condizione necessaria per comprendere le regole che governano la prova, la motivazione, l'efficacia della tutela e l'equilibrio sistemico dell'intero impianto giurisdizionale tributario.

3.1. Modelli teorici: “impugnazione-annullamento” e “impugnazione-merito”.

Uno dei temi centrali e più dibattuti in dottrina circa la natura del giudizio tributario è se esso configuri un processo di tipo impugnatorio di legittimità-annullamento, analogo in parte al giudizio amministrativo, oppure un processo di impugnazione sul merito, avente natura cognitoria piena come nel processo civile.

La questione ha riflessi pratici significativi sulla determinazione dell'ampiezza dei poteri del giudice tributario nel sindacare l'atto impugnato e nel conformare la decisione¹⁰³.

¹⁰³ Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 103 ss.; F. Tesauro, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 54; F. Satta, *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978, p. 348; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p.1622; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, 29; A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e le regole del “giusto processo”*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, p. 474; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793; E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della*

Tradizionalmente, il processo tributario viene costruito come giudizio di impugnazione di atti amministrativi. Il contribuente, per attivare la tutela, deve impugnare uno specifico atto impositivo, entro termini di decadenza fissati dalla legge.

In prima battuta, l'oggetto del contendere è la legittimità e fondatezza di quell'atto. Questo schema, consolidatosi con le riforme del 1972 e 1992, richiama il modello del ricorso per annullamento tipico del processo amministrativo: l'attore (contribuente) contesta un provvedimento impositivo¹⁰⁴ chiedendone l'annullamento, totale o parziale, per vizi di legittimità o di merito.

In base a tale impostazione, il giudice tributario sarebbe essenzialmente chiamato a verificare la legittimità formale e sostanziale dell'atto fiscale, potendo al più annullarlo in tutto o in parte ove riscontri vizi, senza sostituirsi pienamente all'amministrazione nell'accertamento del tributo dovuto. L'effetto tipico sarebbe infatti demolitorio: la sentenza accoglie il ricorso annullando l'atto viziato, oppure lo respinge confermandone la legittimità.

Costituzione sul diritto processuale tributario, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 1095; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11.

¹⁰⁴ Si veda l'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con l'elencazione tassativa degli atti impugnabili e l'art. 21 per la predeterminazione di un termine *decadenziale*: "Il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212;(1) g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212;(1) h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. 2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20. 3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

Questo modello domina il panorama tributario, soprattutto prima del 1992: la giurisdizione delle commissioni viene concepita come limitata alla verifica dell'atto, e non del rapporto tributario sottostante, salvo riflesso indiretto.

Tuttavia, già con la riforma del 1972 e ancor più con quella del 1992, emerge un orientamento diverso: la teoria dell'impugnazione di merito (detta anche del "giudizio sul rapporto"). Secondo questo approccio, il processo tributario, pur prendendo avvio dall'impugnazione di un atto, avrebbe per oggetto finale non solo l'atto in sé, ma il rapporto giuridico d'imposta sottostante.

Il giudice tributario non si limiterebbe ad un controllo di legittimità formale, ma sarebbe investito della cognizione piena sul rapporto obbligatorio tra Fisco e contribuente, potendo quantificare il *quantum debeatur*.

La sentenza tributaria avrebbe allora natura di accertamento del rapporto: se l'atto impositivo è infondato, il giudice non si limita ad annullarlo, ma può anche dichiarare quale sia la corretta misura del tributo o eventualmente il diritto del contribuente al rimborso¹⁰⁵.

In questo senso, si parla di giurisdizione sul merito. Al giudice è attribuito un potere sostitutivo, potendo emettere una decisione che tiene luogo dell'atto annullato nei limiti del devoluto.

La Cassazione¹⁰⁶ chiarisce come il giudice tributario debba esprimere un proprio giudizio sul merito della pretesa tributaria, rideterminando l'imposta dovuta in base alle risultanze processuali, giacché, attesa la natura di impugnazione-merito del processo tributario, il giudice non si esaurisce nel sindacare la legittimità, ma deve valutare compiutamente i fatti.

¹⁰⁵ Ad esempio, in caso di avviso di accertamento parzialmente errato, il giudice, anziché un annullamento totale, potrebbe rettificare l'importo dovuto (annullamento parziale dell'atto e accertamento del tributo nella misura ritenuta congrua). Cfr. C. Glendi, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 392; A. Proto Pisani sulla tutela costitutiva, *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, spec. Pp. 65-66; Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, p. 124. F. Batistoni Ferrara, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, pp. 1109 e F. Gallo, *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983, I, p. 81.

¹⁰⁶ Si veda Cass., Sez. V, 23 dicembre 2000, n. 16171, per cui il giudice d'appello tributario, in virtù dell'impugnazione-merito, ha il dovere di esaminare nel merito le questioni anche estimative, formulando se del caso una propria valutazione; sul tema, *ex multis*, Cass., Sez. V, sent. 17 gennaio 2023, n. 1209 e ord. 16 gennaio 2024, n. 1707.

Va rilevato che la nozione di “impugnazione di merito” nel processo tributario non è priva di ambiguità e su di essa la dottrina si è divisa¹⁰⁷. *Prima facie* la formula potrebbe far pensare ad un appello di merito, ma nel contesto tributario italiano, essa intende indicare che il giudizio mira all’accertamento sostanziale del rapporto d’imposta.

Secondo una parte della dottrina, più correttamente si dovrebbe parlare di giurisdizione sul rapporto: il giudice tributario, pur adito tramite l’impugnazione di un provvedimento, è investito della pienezza della cognizione sul rapporto obbligatorio fiscale sottostante; analogo, in questo, al giudice civile in una causa di adempimento o al giudice amministrativo nei rari casi di giurisdizione di merito¹⁰⁸.

D’altro canto, i sostenitori della natura impugnatoria-annullatoria ritengono che il giudice entri nel merito del rapporto *incidenter tantum*, al solo fine di valutare la legittimità dell’atto.

In quest’ottica, il giudice tributario sarebbe vincolato al *petitum* di annullamento: laddove accolga il ricorso, l’atto viene eliminato con effetti *ex tunc*, senza che vi sia alcuna pronuncia costitutiva diretta sul rapporto, bensì solo effetti conformativi¹⁰⁹.

Questa impostazione richiama la concezione tradizionale per cui l’obbligazione tributaria avrebbe natura di mero obbligo legale e la funzione dell’atto impositivo sarebbe solo dichiarativa di essa¹¹⁰.

¹⁰⁷ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., pp. 312 e 345; Id., *Lineamenti*, cit., pp. 108 ss.; Id., *Giusto processo*, cit., p. 39; F. Maffezzoni, *La giurisdizione*, cit., p. 585; G. Falsitta, *Manuale*, cit., p. 614. *Contra*: C. Glendi, *L’oggetto*, cit., p. 328 e G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, p. 124.

¹⁰⁸ Si pensi alla domanda di rimborso: il contribuente impugna il diniego (o il silenzio) dell’amministrazione finanziaria sulla sua istanza di rimborso e il giudice tributario, annullando tale diniego, di fatto dichiara il diritto del contribuente alla restituzione di quanto indebitamente pagato. Qui la sentenza ha un effetto costitutivo a favore del contribuente (condanna alla restituzione) e non si limita a eliminare un atto, risultando evidente la natura di merito della cognizione.

¹⁰⁹ Sarà l’Amministrazione a dover eventualmente emettere nuovo atto conforme a sentenza, salvo casi come i rimborsi in cui si forma un giudicato di condanna.

¹¹⁰ Sulle teorie costitutiva e dichiarativa, si veda la dottrina a sostegno del processo tributario come giudizio di accertamento del rapporto d’imposta (cfr. E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, p. 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, p. 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*,

Se l'avviso di accertamento è nullo, l'obbligazione rimane quella discendente dalla legge e il giudice si limita a rimuovere un atto infondato, senza riviviscenza del rapporto.

Dunque, parte della dottrina¹¹¹ critica l'idea di impugnazione di merito ritenendola fuorviante: la giurisdizione tributaria sarebbe concepita dal legislatore come limitata a verificare determinati atti autoritativi elencati tassativamente, come da art. 19 D.Lgs. 546/92, senza possibilità di estendere il giudizio ad altri atti o a questioni non dedotte¹¹².

Ad ogni modo, accogliendo la formula “giudizio di impugnazione-merito” per cui spetta al giudice tributario la determinazione dell'obbligazione tributaria dovuta, senza arrestarsi all'eventuale annullamento dell'atto per vizi formali, si implica la mancata vigenza della presunzione di legittimità tipica degli atti amministrativi incontestabili.

Padova, 1994, p. 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 706) o quale giudizio di annullamento di un atto (C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, p. 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p.145; F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, p. 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pp. 27 e 63. Per una impostazione “mista”, si vedano: A. E. Granelli, *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, p. 741; F. Maffezzoni, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, p. 1371; E. De Mita, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, p. 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, p. 159; Id., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, p. 69; F. Batistoni Ferrara - M. A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, pp. 99 e 177-178; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, p. 352.

¹¹¹ Tra i più autorevoli, Glendi e Gaffuri, *op. cit.*

¹¹² In tal senso si evidenzia, ad esempio, che fino al 2022 non è ammessa un'azione di accertamento negativo autonoma (il contribuente non può citare in giudizio il Fisco per far dichiarare inesistente un obbligo tributario se l'amministrazione non ha emesso atti: manca un'azione generale di mero accertamento). Questo confermerebbe la natura impugnatoria stretta: senza atto non c'è processo. La giurisprudenza ha però “forzato” in senso sostanziale alcuni istituti per garantire tutela effettiva. Ad esempio, il ricorso avverso il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso è stato ammesso e codificato, di fatto equiparando il silenzio a un atto impugnabile onde permettere al contribuente di ottenere dal giudice una declaratoria sul diritto al rimborso (qui l'effetto è di condanna all'obbligazione di restituzione). Ancora, la disapplicazione di regolamenti illegittimi: l'art. 7, c. 5 D.Lgs. 546/92 consente al giudice tributario di disapplicare gli atti normativi secondari contrastanti con la legge primaria, segno che la cognizione può estendersi incidentalmente a questioni di legittimità atti generali (potere simile a quello del giudice amministrativo sul regolamento). Questo attribuisce al giudice tributario un ruolo pieno nella tutela anche dei diritti soggettivi eventualmente compressi da atti generali illegittimi, senza costringere il contribuente a rivolgersi al giudice amministrativo.

Difatti, quando il contribuente impugna un avviso di accertamento, l'onere di provarne la fondatezza ricade sull'Amministrazione¹¹³ e il giudice valuta il merito dei fatti senza attribuire all'atto impugnato un valore di prova.

In questo, il processo tributario si distacca dal modello amministrativo puro, ove l'atto amministrativo gode di esecutorietà e stabilità - se non impugnato entro termini perentori - e il giudice amministrativo si limita all'annullamento (salvo eccezioni)¹¹⁴.

La natura del processo tributario italiano è dunque riconducibile al giudizio speciale impugnatorio a carattere pienamente cognitivo sul rapporto d'imposta. Esso condivide, con il processo amministrativo, l'origine impugnatoria e la necessità di un atto iniziale; con il processo civile, la finalità di accertare un rapporto di debito/credito e la conformazione della sentenza come regola del caso concreto.

Una duplice anima confermata anche dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la quale in più occasioni ribadisce come la giurisdizione tributaria sia piena ed esclusiva *ratione materiae* e che il processo sia di impugnazione-merito, potendo il contribuente far valere non solo vizi formali dell'atto, ma anche l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione tributaria¹¹⁵.

In particolare, nella sentenza n. 34851/2023, in tema di rinvio pregiudiziale e giudizio tributario, la Corte statuisce che “*essendo la giurisdizione tributaria*

¹¹³ Così il dettato normativo dell'art. 7, c.5-bis introdotto nel 2022.

¹¹⁴ Da un punto di vista dottrinale, Falsitta, nel suo Manuale di diritto tributario, sottolinea che il processo tributario, così come conformato dal D.Lgs. 546/92, è un giudizio sul rapporto sostanziale: quando il giudice accoglie il ricorso, individua egli stesso – nei limiti della domanda – il corretto trattamento tributario del caso, operando quindi anche su elementi di merito quantitativo (es: può rideterminare il reddito imponibile, cfr G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 352). Tesaurò, pur critico sulla terminologia, concorda sulla sostanza, per cui la tutela offerta sul diritto del contribuente è piena, e rinvia alla nozione di “giurisdizione esclusiva sui tributi” con cognizione estesa a ogni aspetto di fatto e di diritto del rapporto d'imposta (cfr. F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 45). Altri autori inquadrano la questione nell'ambito del “giusto processo tributario”: Marcheselli parla del “tramonto dell'interesse fiscale”, inteso come preminenza unilaterale del Fisco, a favore di un equilibrio processuale dove il giudice accerti realmente chi ha ragione e in che misura, senza riverenza all'atto impositivo (cfr. A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?* op. cit., p. 793). In effetti, l'evoluzione normativa e giurisprudenziale, progressivamente, allinea il contenzioso tributario ai parametri del giusto processo ex art. 111 Cost., mitigando quell'impostazione antica per cui al centro vi era solo l'atto amministrativo e la sua legittimità. Significativamente, l'art. 111 Cost. stesso, come modificato nel 1999, impone che ogni processo si svolga nel contraddittorio tra le parti, davanti a giudice terzo, con ragionevole durata e diritto alla prova, principi oggi applicabili anche al processo tributario.

¹¹⁵ Cfr. Cass. SS.UU. 28709/2020 e n. 8465/2022, nonché Cass. ord. n. 1707/2024.

una giurisdizione speciale, imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, l'attribuzione alla stessa di controversie aventi natura diversa non può snaturarne l'oggetto, risultando altrimenti violato il divieto d'istituire giudici speciali, e precisato che, ai fini della verifica della natura tributaria della fattispecie, occorre avere riguardo, secondo la giurisprudenza costituzionale, alla disciplina legale, la quale dev'essere diretta in via prevalente a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, all'incidenza della decurtazione, che non deve integrare la modifica di un rapporto sinallagmatico, ed alla destinazione delle risorse al finanziamento di spese pubbliche, il Giudice tributario ha rilevato che l'unico elemento di collegamento tra il contributo a fondo perduto e la materia tributaria è rappresentato dallo stretto vincolo esistente tra la determinazione del quantum il livello di redditività del richiedente, ritenendo pertanto necessario un approfondimento in ordine all'idoneità di tale elemento a modificare o incidere sulla natura del contributo, nonché alla riferibilità dell'art. 25, comma dodicesimo, del d.l. n. 34 del 2020 alla disciplina sostanziale o anche a quella processuale, ed in particolare in ordine all'impugnazione degli atti con cui l'Agenzia delle entrate disconosca il contributo”.

D'altro canto, se si tiene conto del principio di effettività della tutela, previsto dall'art. 47 TFUE¹¹⁶, e del principio del giusto processo, sancito dall'art. 6 CEDU¹¹⁷, la *querelle* terminologica può ormai ritenersi superata. Valore preminente è il diritto ad un equo processo e ad una tutela piena ed effettiva.

¹¹⁶ La norma prevede che “ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia”.

¹¹⁷ In tema di valutazione delle dichiarazioni rese da terzi l'ordinanza Cass. n. 12317 del 7 maggio 2024, confermando l'orientamento antecedente, ribadisce che le dichiarazioni rese da terzi sono ammissibili ed utilizzabili nel processo tributario, proprio nel rispetto dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi. Si continua a considerare legittimo l'impiego delle dichiarazioni extra-giudiziali, anche di terzi poi non escussi come testimoni in forma scritta, purché il loro uso non pregiudichi i diritti difensivi del contribuente. Il riferimento all'art. 6 CEDU indica la consapevolezza della Cassazione circa la necessità di bilanciare l'assenza di contraddittorio originario su quelle dichiarazioni con la possibilità data al contribuente di discuterle e contestarle in giudizio. Difatti, anche la giurisprudenza della Corte di Strasburgo (vds. caso BNR c. Svizzera, 2013, su procedimento fiscale) impone che

4. Dialettica probatoria nel processo tributario

4.1. Disciplina previgente

Storicamente, nel processo tributario, i poteri istruttori del giudice erano più limitati rispetto a quelli del giudice civile ordinario. Ciò discendeva in parte dalla natura documentale e impugnatoria del giudizio tributario, come pure dalla struttura stessa delle Commissioni tributarie, composte (sino ad oggi) da giudici non professionali.

La disciplina fondamentale in materia, antecedente alla riforma del 2022, si rinveniva, come già anticipato, all'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 (in origine corrispondente all'art. 35 del D.P.R. 636/1972).

L'art. 7, comma 1, stabilendo che *“le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari”*, attribuiva al giudice tributario poteri istruttori ufficiosi, analoghi a quelli che la legge sostanziale riconosce all'Amministrazione finanziaria in fase di accertamento: potendo, ad esempio, ordinare ispezioni presso luoghi o aziende, richiedere informazioni ad altre pubbliche amministrazioni¹¹⁸ o avvalersi della Guardia di Finanza per accertamenti mirati.

Tali poteri, però, erano espressamente subordinati al limite dei fatti dedotti dalle parti: il giudice non poteva ampliarne l'oggetto, né introdurre d'ufficio nuovi temi di indagine estranei al contendere, in ottemperanza al *principio dispositivo in senso materiale*, per cui spetta alle parti individuare i fatti oggetto di causa ed il giudice può semmai integrare le prove relative a quei fatti, ma non cercarne di nuovi.

Tra gli ulteriori poteri istruttori contemplati dal sistema previgente: la possibilità di chiedere relazioni tecniche ad organi statali o pubblici dotati di competenza specialistica¹¹⁹, la facoltà di disporre consulenze tecniche

entrambe le parti in giudizio abbiano la possibilità di presentare le proprie prove e di contraddire quelle avverse in condizioni di sostanziale equilibrio. Laddove l'Amministrazione utilizzi in giudizio dichiarazioni rese da terzi a suo favore, il contribuente deve poter replicare efficacemente.

¹¹⁸ Chiedere documenti catastali, bilanci, contratti registrati.

¹¹⁹ Ad un Ufficio tecnico erariale per questioni estimative o alla Guardia di Finanza per ricostruzioni contabili.

d'ufficio (CTU), nominando periti o esperti per valutazioni particolarmente complesse, e la facoltà delle Commissioni, definitivamente abrogata nel 2022, di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessarie, quale tipico potere di esibizione, per cui il giudice tributario poteva ingiungere sia al contribuente sia all'Ufficio di produrre documenti rilevanti. Questo potere colmava eventuali reticenze delle parti, assicurando che tutti gli elementi utili fossero portati a conoscenza del collegio.

Tuttavia, due divieti storici delimitavano nettamente l'ambito probatorio: il divieto di ammettere la prova testimoniale ed il divieto di deferire il giuramento alle parti, presenti nell'art. 35 D.P.R. 636/72 e ripresi nell'art. 7, comma 4, D.Lgs. 546/92.

La *ratio* originaria risiedeva nell'idea che i fatti tributari rilevanti dovessero risultare da documenti, libri contabili o dichiarazioni fiscali scritte, mentre la testimonianza orale veniva ritenuta non confacente in materia fiscale, sia per la difficoltà di gestirne su larga scala, sia per timore di collusioni o falsi facili (specie in liti tra congiunti o con pochi testimoni). Inoltre, alcune norme sostanziali fiscali escludevano la prova orale per certi atti¹²⁰.

La Corte costituzionale, investita della questione più volte, già con la sentenza n. 18 del 2000, esaminando il divieto di cui all'art. 7 D.Lgs. 546/92 (commi 1 e 4) per violazione degli artt. 3, 24 e 53 Cost., riconosceva la non manifesta infondatezza della questione in astratto, ritenendo comunque di salvare la norma, affermando la non irragionevolezza della scelta legislativa di escludere la prova testimoniale nel processo tributario, alla luce della peculiarità della materia e dell'esigenza di celerità e certezza.

In successivi interventi, la Corte ha mantenuto tale impostazione, dichiarando inammissibili o infondate altre questioni¹²¹ in cui si lamentava la menomazione del diritto di difesa.

A tal proposito, la Consulta annoverava la possibilità di utilizzare dichiarazioni rese da terzi in sede amministrativa come strumento mitigatore del divieto: qualora un terzo avesse reso dichiarazioni in un processo verbale o in un questionario al Fisco, queste costituivano "documenti" utilizzabili in

¹²⁰ Ad es. in materia di IVA o imposte sui redditi, contratti non registrati per cui la prova testimoniale è spesso vietata anche civilmente, ex art. 2721 c.c.

¹²¹ Si vedano Corte cost., ord. n. 144/2005 e Corte cost., sent. n. 228/2014.

giudizio, sia pure con efficacia probatoria libera. La “dichiarazione resa a terzi” (cioè all’Amministrazione), di fatto, costituiva prova atipica ammissibile.

La stessa Cassazione aveva ritenuto che le dichiarazioni di terzi raccolte dall’ufficio durante accessi o verifiche potessero essere valutate dal giudice come elementi indiziari, senza che ciò violasse il divieto di testimonianza (in quanto non rese “dinanzi al giudice”, né sotto giuramento¹²²). Ciò consentiva di introdurre, seppur surrettiziamente, elementi di prova personale.

Allo stesso modo, le presunzioni legali giocavano un ruolo importante: l’amministrazione finanziaria spesso fondava l’accertamento su presunzioni in particolare studi di settore - e nel processo l’onere di confutarle ricadeva sul contribuente, il quale però rimaneva privo del mezzo della testimonianza. Questo assetto si improntava ad un *principio dispositivo “attenuato” dal metodo acquisitivo*: il giudice poteva attivarsi per integrare acquisendo ulteriori elementi dalle amministrazioni, ma il tutto entro i fatti allegati e senza potere di ricercare prove nuove in favore di una parte che fosse rimasta del tutto inerte¹²³.

La Cassazione aveva ribadito più volte questo limite, per cui *“in nessun caso il potere del giudice di disporre d’ufficio l’acquisizione di mezzi di prova può essere utilizzato per sopperire al difetto di allegazione o di prova addebitabile alle parti”*¹²⁴.

¹²² Cfr. PISTOLESI, *L’efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 29, p. 2363 s.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 172; GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1 ss.; COLLI VIGNARELLI, *Ancora incertezze giurisprudenziali in tema di dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2016, 11, p. 805 ss.; GIOVANNINI, *Sulla giustizia nel processo tributario*, in *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, p. 101 ss.; MARCHESELLI, *L’indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2010, 22, p. 1776; RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all’usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, p. 568; GLENDI, *I poteri del giudice nell’istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, I, p. 948 ss.; COLLI VIGNARELLI, *Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi (parte seconda)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 giugno 2021, p. 3. Cfr. altresì: Cass., sent. 16 marzo 2018, n. 6616 e Cass., sent. 25 marzo 2002, n. 4269.

¹²³ In altri termini, il giudice tributario non poteva colmare lacune probatorie radicali: ad esempio, se il contribuente non forniva documenti a suo favore o l’ufficio non produceva il PVC, il giudice non doveva “farsi investigatore” per supplire alle mancanze, pena il violare il proprio ruolo di terzietà.

¹²⁴ Cass. civ. sez. trib. n. 12287/2007; più di recente Cass. 26562/2017.

Specularmente a quanto previsto nel processo civile ex art. 115 c.p.c., il giudice doveva porre a fondamento le prove proposte dalle parti, salvo poter disporre d'ufficio solo integrazioni.

Fino al 2022, il processo tributario si caratterizzava per un'istruttoria per lo più documentale ed indiziaria, in cui il giudice poteva utilizzare i documenti prodotti dalle parti, le dichiarazioni rese dai contribuenti o terzi in sede amministrativa e considerate documenti, i dati acquisiti tramite richiesta ad enti pubblici (in particolare, i movimenti bancari ottenuti tramite anagrafe tributaria), le consulenze tecniche per questioni complesse, e persino i sopralluoghi o le perizie estimative richieste ad organi tecnici. Tuttavia, la scomoda presenza del divieto testimoniale rendeva spesso arduo l'accertamento della verità materiale¹²⁵.

4.2. La Legge 130/2022: ampliamento dei mezzi di prova. Implicazioni.

La riforma del 2022 innova profondamente questo quadro, eliminando il divieto assoluto di testimonianza ed introducendo importanti novità sia sul piano dei mezzi di prova ammissibili sia sul piano del riparto dell'onere probatorio.

In particolare, l'art. 6 della L. 130/2022 riformula l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, prevedendo, da un lato, che *“Non è ammesso il giuramento”*, mantenendosi il divieto di tale mezzo, ma consentendo ora che *“la Corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, possa ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis c.p.c.”*¹²⁶.

¹²⁵ Ad esempio, in una controversia su valore di un'area edificabile ai fini ICI, la Commissione poteva chiedere un parere tecnico all'Agenzia del Territorio o nominare un CTU valutatore. Ma non poteva convocare testimoni quali vicini o esperti per essere esaminati oralmente. Se un fatto (come l'avvenuta prestazione di un servizio) non risultava da documenti ma solo da testimonianze possibili, il contribuente poteva trovarsi in oggettiva difficoltà.

¹²⁶ La testimonianza scritta, dunque, assume nel contesto processuale tributario una funzione tipicamente sussidiaria e residuale. Essa si configura come mezzo da utilizzare unicamente in situazioni di insuperabile incertezza fattuale, in analogia con quanto previsto, in sede d'appello, dall'art. 58 del medesimo decreto, che subordina l'introduzione di nuovi mezzi di prova al requisito della necessità. Tale parallelismo ha indotto parte della dottrina a ritenere che la testimonianza scritta debba essere soggetta a un vaglio particolarmente rigoroso, assimilabile a quello previsto per la prova “indispensabile”, con l'obiettivo di scongiurare un uso disinvolto o routinario del mezzo.

Il legislatore ribadisce, inoltre, un limite specifico: *“Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*.

Tale previsione conferma la tutela rafforzata di quegli atti assistiti da pubblica fede ai sensi dell'art. 2700 c.c., per cui i fatti attestati direttamente dal pubblico ufficiale non possono essere posti in discussione tramite testimonianze (se non impugnando l'atto con querela di falso), mentre viene ammessa prova sui fatti ulteriori o diversi rispetto a quanto fidefacente. Questa limitazione, di carattere tipico, è comune in ogni modello processuale che contempli la testimonianza e serve a preservare l'ambito proprio degli atti pubblici, la cui veridicità formale non è sindacabile se non con gli strumenti eccezionali apposti (quale, appunto, la querela di falso).

Accanto a tali novità sui mezzi probatori, la L. 130/2022 introduce anche un nuovo comma 5-bis all'art. 7 D.Lgs. 546/1992, codificante una regola generale sul riparto dell'onere della prova nel processo tributario.

Il nuovo testo stabilisce espressamente che *“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”* e che *“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...”*, salvo mantenere a carico del contribuente l'onere di provare le ragioni di un'eventuale domanda di rimborso.

Questa norma – esaminata in dettaglio nel prosieguo – mira a cristallizzare nel rito tributario il principio dispositivo proprio del processo civile ex art. 2697 c.c., chiarendo che spetta in primo luogo all'Amministrazione finanziaria dimostrare la fondatezza della propria pretesa impositiva, a pena di soccombenza.

Accanto ai mezzi tipici ora ammessi, il processo tributario continua a caratterizzarsi per una certa atipicità nella formazione della prova.

Anche dopo la riforma, l'introduzione della prova testimoniale scritta non ha infatti espunto dal processo tributario le dichiarazioni *extra*-giudiziali di terzi. Queste ultime conservano la loro autonomia quale mezzo di prova atipico (o

meglio, quale elemento di prova documentale) che il giudice può apprezzare come indizio¹²⁷.

Questo orientamento resta valido; con la riforma, tuttavia, il sistema probatorio tributario si arricchisce di un mezzo ulteriore (la testimonianza appunto) che, seppur soggetto a condizioni, consente di “tipizzare” in forma più garantita ciò che prima veniva ammesso solo in via atipica e documentale.

Un aspetto cruciale, evidenziato dalla dottrina¹²⁸, è il rapporto tra le prove raccolte nel procedimento amministrativo di accertamento e la loro utilizzabilità nel successivo processo.

In base al principio del *giusto processo* e del contraddittorio, l'ideale sarebbe che tutte le prove siano formate in sede giurisdizionale, nel contraddittorio tra le parti.

Tuttavia, il processo tributario viene alimentato in larga misura dagli atti e dalle risultanze dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

La giurisprudenza ha chiarito che tali risultanze sono legittimamente utilizzabili in giudizio, purché siano state ritualmente prodotte e sia data possibilità al contribuente di contestarle o confutarle.

Non esiste un principio di esclusione delle prove acquisite nella fase amministrativa, salvo il limite – di matrice penalistica – delle cosiddette “prove illecite”: ma nel diritto tributario, manca una regola generale paragonabile all'art.191 c.p.p., sicché anche elementi raccolti senza garanzie

¹²⁷ In alcuni casi le dichiarazioni raccolte nella fase amministrativa rimangono l'unica modalità pratica per acquisire certe informazioni, specie se la testimonianza formale non viene ammessa dal giudice. Si pensi alle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rilasciate da terzi e prodotte dal contribuente a propria discolpa: anche se tali atti non hanno efficacia probatoria piena in sede giurisdizionale (fuori dai casi espressamente previsti dalla legge), la Cassazione ne ha riconosciuto un valore indiziario, affermando che non sono del tutto inutilizzabili ma possono corroborare altri elementi probatori, pur restando insufficienti da soli a fondare la decisione: cfr. Cass. Civile, Sez. V, 19 dicembre 2022, n. 37065.

¹²⁸ Cfr. M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 303 e ss.; F. Batistoni-Ferrara, *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 5, p. 1267 e ss.; F. Cannizzaro, *Onere della prova, il giudice non può sostituire la parte inerte*, Norme e Tributi, il Sole 24 Ore, Milano, 2023; L. Castaldi, *L'onere della prova*, in E. Della Valle, V. Ficati e G. Marini, *Il processo tributario*, Padova, 2008; A. Marcheselli, *La prova nel processo tributario: una questione cardinale per l'inquadramento della funzione del giudice tributario*, in *Giustizia Tributaria, Relazione Diritti fondamentali e giurisdizione tributaria*, 2023; F. Tesauo, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, I, 1986.

formali possono entrare nel processo, fatti salvi i poteri valutativi del giudice¹²⁹.

Il contribuente, dal canto suo, può far valere in giudizio ogni elemento di prova a proprio favore anche se emerso solo nel procedimento (si pensi, ad esempio, a documenti esibiti in sede di contraddittorio endo-procedimentale, o a dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza favorevoli al contribuente).

Ciò che conta ai fini dell'utilizzabilità processuale, è che tali elementi siano sottoposti alla valutazione del giudice tributario e al contraddittorio delle parti in giudizio.

In altri termini, il principio dispositivo oggi esplicitato dal nuovo art. 7, comma 5-*bis* implica che la decisione del giudice debba fondarsi sulle prove “*che emergono nel giudizio*”, ossia sugli elementi che sono stati introdotti validamente nel processo e vagliati in quella sede.

Ciò non toglie che la *genes*i di tali prove possa essere anteriore: un documento prodotto è spesso formato prima, ma diviene prova nel momento in cui è esibito e valutato in giudizio.

La riforma del 2022 non modifica direttamente le norme sugli atti istruttori amministrativi, ma incide sulle regole decisorie in modo da incentivare un più pieno esame giudiziale del materiale probatorio: il giudice “annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o comunque insufficiente”.

Ciò significa che l'Ufficio non potrà più confidare che i meri esiti del procedimento, ossia i rilievi del processo verbale di constatazione, siano di per sé sufficienti; sarà necessario portare in giudizio elementi di riscontro adeguati, oppure integrare l'istruttoria in sede contenziosa, pena la soccombenza.

¹²⁹ Si veda Cass. civ., sez. V, 11.3.2002, n. 3526: ad esempio, le *indagini finanziarie* condotte dall'Ufficio (acquisizione di estratti conto bancari ex art. 32 DPR 600/1973) producono dati e documenti che, se pertinenti, costituiscono prova documentale pienamente utilizzabile in giudizio. Similmente, le *perquisizioni e sequestri* compiuti in sede penale o amministrativa generano documenti (es. copie di fatture, appunti contabili) che possono essere prodotti nel processo tributario.

Come rilevato in una recente pronuncia della Corte di giustizia tributaria di I grado di Lecce¹³⁰, *“l’Ufficio, successivamente all’emissione dell’atto impositivo, deve provare in giudizio le contestazioni avanzate in sede di PVC, non essendo sufficiente una motivazione che si esaurisca nei medesimi rilievi in esso contenuti”*.

In quel caso, la Commissione (ora Corte) tributaria ha annullato un avviso di accertamento basato unicamente su presunzioni statistiche tratte dal PVC, ritenendo violato il nuovo art. 7, comma 5-bis: l’Ufficio si era, infatti, limitato a riprodurre i rilievi contenuti nel processo verbale¹³¹, senza fornire in giudizio ulteriori elementi di prova concreti.

Questa decisione evidenzia come oggi il cuore del giudizio tributario si sposti sulla prova giudiziale: la fase amministrativa di accertamento resta fondamentale per raccogliere indizi e predisporre l’atto; nel processo quei rilievi devono essere sostanziati in prove idonee, a pena di soccombenza della pretesa fiscale.

La ridefinizione dell’assetto probatorio nel processo tributario operato dalla riforma si accompagna, comunque, alla riconferma delle prove documentali quale perno irrinunciabile del sistema probatorio, fungendo da veicolo primario per la dimostrazione dei fatti costitutivi, impeditivi o estintivi delle pretese tributarie.

In ordine all’interrogatorio formale e alla confessione giudiziale, la riforma non apporta modifiche normative.

L’interrogatorio formale di cui agli artt. 230 ss. c.p.c., volto a sollecitare una confessione giudiziale, non era previsto dal testo originario dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 e non risulta espressamente vietato nella nuova formulazione.

Tuttavia, si evidenzia l’incompatibilità strutturale dell’istituto con la natura del processo tributario, alla luce della peculiarità soggettiva delle parti (una delle quali è la pubblica amministrazione), dell’elevata tecnicità delle

¹³⁰ CGT Lecce, sent. n. 850/2023.

¹³¹ Circa i maggiori ricavi presunti sulla base del numero di ombrelloni di uno stabilimento balneare e di eventi organizzati.

controversie trattate e del collegamento concettuale dell'interrogatorio con il giuramento, quest'ultimo espressamente vietato¹³².

Anche l'esperienza processuale conferma che l'interrogatorio formale è rimasto, dopo la riforma, un istituto sostanzialmente inesplorato.

Le difficoltà oggettive nel configurare una confessione giudiziale da parte del contribuente – specialmente su fatti costitutivi di eventuali violazioni tributarie – e l'impossibilità strutturale dell'Amministrazione di rilasciare dichiarazioni confessanti ne rendono pressoché impraticabile l'utilizzo.

In tale prospettiva, la giurisprudenza tende ad escludere l'ammissibilità dell'interrogatorio, preferendo valorizzare le dichiarazioni spontanee rese dalle parti in atti, che possono integrare una confessione stragiudiziale ai sensi dell'art. 2735 c.c., se idonee a soddisfare il requisito della pertinenza e della riferibilità soggettiva¹³³.

Un ulteriore strumento probatorio rilevante è rappresentato dal principio di non contestazione, mutuato dall'art. 115 c.p.c. e applicabile anche al processo tributario.

La Cassazione, con la sentenza n. 32954/2018, ha riconosciuto che, in assenza di una specifica contestazione da parte del contribuente su fatti dedotti dall'Ufficio – purché non si tratti di fatti soggetti a prova legale – il giudice può ritenerli acquisiti al processo.

Tale principio, che assume la forma di una confessione implicita, risponde all'esigenza di economia processuale e contribuisce a rafforzare l'efficacia collaborativa delle parti nel contesto del contraddittorio processuale.

¹³² F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020 (V ed.), pp. 183-210; Id., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Rivista di dir. fin. e scienza delle finanze*, 1978, II, p. 203 ss.; Id., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, I, p. 47 ss.; A. Carinci (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Padova, 2019; G.A. Falsitta, *Il nuovo processo tributario dopo la riforma del 2022*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2023, n. 1, pp. 15-30; A. Contrino – A. Marcheselli, *La prova nel diritto tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023, 1, sez. II, pp. 75-102.

¹³³ Cfr. R. Schiavoli, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998.

Per quanto concerne la consulenza tecnica d'ufficio (CTU) e gli altri poteri istruttori officiosi, la riforma non incide sulle disposizioni già contenute nell'art. 7, commi 1, 2 e 3, del D.Lgs. n. 546/1992.

Il giudice tributario può avvalersi della CTU per l'accertamento di aspetti tecnici complessi, nei limiti in cui l'attività peritale non si traduca in una surrettizia delega della funzione giurisdizionale.

Secondo l'orientamento costante della giurisprudenza (Cass. n. 10745/2015), la CTU non può supplire all'inerzia probatoria delle parti, né può essere impiegata per risolvere questioni giuridiche riservate al giudice.

Analogamente, il potere di ordinare l'esibizione di documenti o informazioni consente al giudice di colmare lacune istruttorie, richiedendo elementi probatori a una delle parti¹³⁴.

L'esercizio di tale potere, pur qualificandosi come officioso, deve essere ispirato a criteri di proporzionalità e sussidiarietà, onde evitare indebiti sbilanciamenti nell'equilibrio tra le parti processuali.

Il sistema dei mezzi di prova nel processo tributario, così come ridefinito dalla riforma del 2022, si presenta dunque strutturato secondo un impianto normativo che privilegia la documentazione, ammette con prudenza strumenti integrativi e mantiene l'esclusione degli istituti strutturalmente inconciliabili con la logica del rito tributario.

Un cenno specifico merita la prova per presunzioni, da sempre centrale nel contenzioso tributario.

In materia fiscale molte pretese dell'Erario si fondano su presunzioni legali (relative o assolute) stabilite dalla legge¹³⁵ oppure su presunzioni semplici elaborate dall'Ufficio¹³⁶.

La riforma del 2022 non elimina né intacca tali meccanismi.

¹³⁴ È il caso, ad esempio, della richiesta rivolta al contribuente di depositare registri o scritture contabili, ovvero dell'ordine all'Amministrazione di produrre documenti istruttori non allegati all'atto impugnato.

¹³⁵ Ad esempio, la presunzione di distribuzione di utili ai soci di società a ristretta base azionaria; la presunzione di maggior reddito da incrementi patrimoniali (redditometro); la presunzione di ricavi non dichiarati in base ai movimenti bancari (art. 32, co.1 n.2, DPR 600/1973).

¹³⁶ Percentuali di ricarico, studi di settore, parametri di redditività.

Anzi, il nuovo art. 7, comma 5-bis, come interpretato dalla Cassazione, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente l'onere della prova contraria¹³⁷.

La regola generale dell'onere probatorio a carico dell'Amministrazione va letta *“comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”* (comma 5-bis dell'art. 7), la quale in alcuni casi pone per legge un'inversione dell'onere della prova¹³⁸.

Ebbene, la Cassazione civile, Sez. V, ord. n. 26014 del 4 ottobre 2024 ha confermato che tale presunzione legale relativa impone al contribuente uno specifico onere di prova contraria, richiamando il principio di “vicinanza della prova”: *“in tema di accertamento fiscale, la presunzione legale relativa ex art. 32 DPR 600/1973 comporta l'onere probatorio, a carico del contribuente, di dare specifica giustificazione delle movimentazioni bancarie oggetto di contestazione...; tale conseguenza, oltre che al regime legale, si riconnette altresì a quel principio di vicinanza della prova... connaturato al disposto dell'art. 2697 c.c.”*.

Dunque, anche dopo il 16 settembre 2022 (entrata in vigore della riforma), qualora l'Agenzia delle Entrate fondi l'atto su una presunzione legale (come accade con i movimenti bancari non giustificati), non è tenuta a provare il fatto sottostante oltre quanto già emerso, poiché la legge attribuisce a quel fatto (il versamento non motivato) un valore presuntivo *iuris tantum* di imponibilità.

In tali casi, l'Amministrazione può continuare a beneficiare della presunzione legale e rimane al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

La novità normativa consiste semmai nel fatto che oggi ciò è espressamente previsto” nella norma processuale: il giudice deve valutare le prove in

¹³⁷ Vd. Cass. civ., sez. V, 30.1.2024, n. 2746; richiamata da sez. V, 22.4.2024, n. 10721; id., sez. V, 22.4.2024, n. 10823.

¹³⁸ In tema di accertamenti bancari, l'art. 32 DPR 600/1973 prevede che i versamenti su conti non giustificati siano considerati ricavi tassabili, salvo che il contribuente provi trattarsi di somme non imponibili; similmente i prelevamenti per i soggetti economici (società, imprenditori, fino al 2014 per i professionisti) si presumono destinati a investimenti produttivi di redditi non dichiarati.

coerenza col diritto sostanziale, il che implica salvaguardare il funzionamento delle presunzioni legali.

L'art. 7, comma 5-*bis* non abolisce affatto la prova presuntiva – strumento imprescindibile soprattutto per l'Amministrazione, dati i fenomeni evasivi spesso sommersi – ma anzi ne conferma l'importanza, richiedendo però che sia applicata con rigore. Le presunzioni semplici restano ammesse (ex art. 2729 c.c.), purché siano “*gravi, precise e concordanti*”.

Sia l'Ufficio sia il contribuente possono fondare le loro tesi su presunzioni semplici: la prima, allegando indizi plurimi di evasione, il secondo, producendo indizi a favore.

Sarà il giudice a dover valutare tali indizi secondo i criteri codicistici e consolidata giurisprudenza: solo se una pluralità di indizi convergenti presenta i connotati di *gravità* e *precisione*, può assurgere a prova presuntiva sufficiente. Altrimenti rimangono semplici sospetti¹³⁹.

Nell'ambito del processo tributario d'appello, l'art. 58 del D.Lgs. 546/1992 – come modificato dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ed in vigore dal 4 gennaio 2024 – *prevede preclusioni* per i nuovi mezzi di prova e per i nuovi documenti.

Peraltro, il legislatore fiscale ha previsto due eccezioni al doppio divieto cui si fa riferimento (come detto, di nuovi documenti e prove): da un lato, l'indispensabilità – per il giudice – della prova ai fini della decisione della causa e, dall'altro, l'impossibilità – per la parte – di dimostrare di non aver potuto proporre o produrre i documenti per causa ad essa non imputabile.

In particolare, la novella ha abrogato il comma 2 dell'art. 58 (in vigore dal 15 gennaio 1993 al 3 gennaio 2024), il quale stabiliva che “*è fatta salva la*

¹³⁹ Un esempio dell'uso virtuoso della prova per presunzioni a favore del contribuente si è avuto proprio con la citata sentenza CGT Lecce 850/2023: la società contribuente è riuscita a confutare le presunzioni dell'ufficio (legate a lettini balneari e a eventi estivi) allegando elementi fattuali alternativi – come il fatto che molti lettini non venivano effettivamente occupati perché di riserva, o che gli eventi pubblicizzati erano stati annullati per maltempo – che il giudice ha ritenuto idonei a inficiare la gravità e precisione degli indizi erariali. La presunzione semplice, del resto, è uno strumento a doppio taglio: può servire all'ufficio, ma anche il contribuente può costruire ragionamenti presuntivi per minare la pretesa fiscale, cercando di convincere il giudice dell'esistenza di fatti alternativi o della non univocità degli indizi accusatori.

facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”, nonché modificato il primo comma dello stesso art. 58, a mente del quale il divieto (uno soltanto, anziché due), ivi previsto, imposto al giudice di disporre nuove prove era temperato da due eccezioni, analogamente a quanto stabilito in relazione al vigente doppio divieto, or ora citato.

Di queste eccezioni, la seconda – l’impossibilità, per la parte, di dimostrare di non aver potuto fornire le prove per causa ad essa non imputabile – è sostanzialmente sovrapponibile a quella compendiata nel vigente art. 58, comma 1.

La prima, invece – vale a dire la necessità, per il giudice, della prova ai fini della decisione – appariva meno stringente e, dunque, meno rigida rispetto alla corrispondente eccezione dell’attuale art. 58, che, a fattor comune per le nuove prove e per i nuovi documenti, non fa più riferimento al criterio della necessità, bensì a quello della indispensabilità.

Come osservato in dottrina¹⁴⁰, in questo caso, il legislatore ha inteso rafforzare il concetto: se prima si parlava di nuove prove ritenute necessarie dal giudice, adesso per giustificare la produzione in appello di nuovi mezzi di prova e documenti il Collegio giudicante deve scrutarli come “indispensabili”, con ciò alludendo – evidentemente – all’impossibilità di giungere diversamente ad una decisione della controversia.

Al riguardo, la Corte di Cassazione¹⁴¹ aveva chiarito che la prova “indispensabile” è quella “di per sé idonea ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata, smentendola o confermandola senza lasciare margini di dubbio”.

La Suprema Corte aveva, quindi, fornito una definizione di prova “indispensabile” fondata sulla sua capacità di risultare decisiva per la definizione del giudizio.

¹⁴⁰ M. Conigliaro, *Divieto di produrre nuovi documenti in appello: cambiano le regole a partita in corso*, Il fisco, n. 15, 15 aprile 2024, p. 1381; M. Antonini e A. Campana, *Inammissibilità delle prove nell’appello tributario: la norma deve essere ripensata*, Il fisco, n. 12, 25 marzo 2024, p. 1131; S. Muleo e A. Voza, *Modifiche al processo tributario: più luci che ombre*, Il fisco, n.47-48/2023, p. 4464.

¹⁴¹ SS.UU. n. 10790/2017.

È facile comprendere come il concetto di indispensabilità di un documento ai fini della decisione di una controversia sia fattispecie che si presti ad ampia discrezionalità.

Soccorre sul punto l'esperienza del procedimento amministrativo che l'ha ritenuta implicita per quei documenti che, preesistenti o successivi, comportano una definizione "in rito" della controversia e deve conseguire ad una valutazione non già relativa alla "mera rilevanza dei fatti dedotti, ma postula la verificata impossibilità di acquisire la conoscenza di quei fatti con altri mezzi che la parte avesse l'onere di fornire nelle forme e nei tempi stabiliti dalla legge processuale"¹⁴².

Tuttavia, è stato ritenuto da qualcuno¹⁴³, che non sembra opportuno che il giudice di appello possa ammettere nuove prove e documenti, per il solo fatto che risulterebbero decisivi per la definizione del giudizio, anche laddove le parti non li abbiano proposti o prodotti nel primo grado di giudizio, pur potendolo fare.

Pare, infatti, coerente con l'impianto complessivo del procedimento e del processo tributario, e soprattutto con la disciplina relativa all'onere della prova, che, se una parte non propone o produce nel primo grado di giudizio i mezzi di prova e i documenti "indispensabili" a dimostrare la fondatezza della propria pretesa, fatto salvo il caso in cui essa possa dimostrare di non averli potuti produrre in primo grado, la stessa ne subisca le conseguenze.

Pertanto, tali prove e documenti non sembrano potersi qualificare come "indispensabili ai fini della decisione della causa", potendo sempre il giudice di appello decidere a sfavore della parte che abbia omesso di adempiere in primo grado all'onere della prova da cui era gravata.

Diversamente argomentando, a seconda dell'interpretazione che il giudice tributario darà al termine "indispensabili ai fini della decisione della causa", si correrà il rischio di vanificare l'ambito di applicazione del nuovo art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, ai sensi del quale gli atti

¹⁴² Cons. Stato, Sez. V, 26 settembre 2013, n. 4793 e 14 giugno 2013, n. 3339.

¹⁴³ M. Antonini e A. Campana, *Inammissibilità delle prove nell'appello tributario: la norma deve essere ripensata*, Il fisco, n. 12, 25 marzo 2024, p. 1131, cit..

dell'Amministrazione finanziaria “sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente (...) i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione”.

Ed infatti, e soprattutto, tale norma prevede che i mezzi di prova non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto.

Ma se l'Amministrazione finanziaria non può modificare i mezzi di prova indicati nell'atto impositivo, perché potrebbe esserle consentito di produrne di nuovi in grado di appello, superando anche le preclusioni del deposito entro 20 giorni prima dell'udienza di primo grado?

Inoltre, ammettere che il Collegio possa consentire l'ingresso di nuove prove per la prima volta in appello sul presupposto che queste siano “indispensabili per la decisione” mal si concilia con le disposizioni che disciplinano i poteri dei giudici tributari ed in particolare con il neo-introdotto comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

Secondo tale disposizione, infatti, il giudice annulla l'atto impositivo se “la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente”.

Di conseguenza, per come è strutturato l'attuale processo tributario, il giudice può decidere la controversia ritenendo che i fatti allegati non sono stati sufficientemente provati e, per l'effetto, potrà annullare l'atto impugnato.

Sarebbe, quindi, incoerente riconoscere che il giudice di appello possa annullare un atto impositivo per insufficienza della prova e, al tempo stesso, possa essere tenuto ad ammettere la produzione di nuove prove e documenti in secondo grado se ritenuti “indispensabili” per la decisione.

Per tali ragioni sarebbe stato più opportuno eliminare dall'art. 58 D.Lgs. n. 546/1992 l'inciso “salvo che il Collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa”, proprio come avvenuto 12 anni fa con la modifica all'art. 345 c.p.c..

Il regime tributario risulta allora storicamente più aperto rispetto al processo civile: infatti, nel contenzioso fiscale, secondo l'ordinamento vigente, a parità

di proibizioni (di nuove prove e di nuovi documenti), il divieto è, come detto, temperato da due eccezioni (indispensabilità – per il giudice – della prova ai fini della decisione della causa e impossibilità – per la parte – di dimostrare di non aver potuto proporre o produrre i documenti per causa ad essa non imputabile); invece, nel processo civile, dal 2012, il temperamento dei due anzidetti divieti è mitigato soltanto da una deroga, quella dell'impossibilità – per la parte – di dimostrare di non aver potuto proporre o produrre i documenti per causa ad essa non imputabile.

In un'ottica comparativa, confrontando le discipline delle nuove prove in appello relative al processo civile e al processo tributario, si percepisce, comunque, chiaramente un progressivo avvicinamento del secondo rito rispetto al primo, con un conseguente inasprimento delle regole di riferimento.

Irrigidimento che ha, peraltro, caratterizzato il lungo percorso di applicazione dell'art. 345 c.p.c., dal 1951 ai giorni nostri, nelle successive quattro versioni della norma, che nella sua prima stesura (vigente dal 1° gennaio 1951 al 31 dicembre 1992) non prevedeva nessuna preclusione nei confronti delle nuove prove e dei nuovi documenti; per poi registrare, nella seconda versione (in vigore dal 1° gennaio 1993 al 3 luglio 2009) l'inserimento del solo divieto di nuove prove, temperato dalle richiamate due eccezioni (all'epoca non c'era un'inibizione espressa di nuovi documenti).

Nella terza e penultima stesura (vigente dal 4 luglio 2009 all'11 agosto 2012) i divieti diventano i due in precedenza richiamati, con le due previgenti deroghe.

Da ultimo, l'art. 345 c.p.c, nella versione in vigore dal 12 agosto 2012 stabilisce i due medesimi divieti, ma, come detto, mitigati dalla sola eccezione impossibilità – per la parte – di dimostrare di non aver potuto proporre o produrre i documenti per causa ad essa non imputabile.

La *ratio* di questa apertura risiede nella considerazione che il processo tributario spesso prende le mosse da atti amministrativi formati unilateralmente dall'ente impositivo, sicché solo durante il giudizio emergono pienamente le esigenze istruttorie; inoltre, la parte privata, specie

se non assistita da difensore tecnico nel primo grado (essendo ammessa l'autodifesa per controversie minori), potrebbe aver omesso delle prove e un divieto rigoroso in appello rischierebbe di sacrificare la ricerca della verità materiale.

4.3. Prime applicazioni giurisprudenziali della L. 130/2022

A poco più di due anni dall'entrata in vigore della L. 130/2022, la Corte di Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi su questioni cruciali attinenti alla prova nel processo tributario riformato.

In particolare, la Suprema Corte si è concentrata sull'interpretazione del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992, ovvero la norma che, come detto, ridisegna l'onere probatorio.

Una delle primissime decisioni è stata l'ordinanza n. 20816 del 25 luglio 2024 (Sez. V), che riveste carattere di *leading case*.

La Corte, affrontando un contenzioso in tema di accertamenti bancari, ha enunciato due principi di diritto fondamentali: in primo luogo, ha affermato la natura giuridica sostanziale e non meramente processuale del comma 5-bis, e, in secondo luogo, ha evidenziato la sua applicabilità solo ai giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore (16 settembre 2022).

In altri termini, la Cassazione ha chiarito che la nuova disposizione sull'onere della prova costituisce una regola di diritto sostanziale (incidendo sul fondamento legale della pretesa impositiva e sulla struttura del rapporto tra fisco e contribuente) e come tale non opera retroattivamente sui processi pendenti, ma vale solo per i ricorsi introdotti dopo metà settembre del 2022. Questa qualificazione comporta che, per le liti anteriori, continuano ad applicarsi le previgenti regole (fondate sulla combinazione di art. 2697 c.c. e sull'elaborazione giurisprudenziale), mentre per le liti nuove si applicherà la normativa novellata.

Nella medesima ordinanza n. 20816/2024, la Suprema Corte ha, inoltre, affrontato il tema della convivenza tra la nuova regola generale e le presunzioni legali tributarie.

Richiamando un precedente di pochi mesi prima (Cass., ord. n. 2746 del 30 gennaio 2024), i giudici di legittimità hanno affermato che il comma 5-bis “*non si pone in contrasto*” con l’operatività delle presunzioni legali previste dal diritto tributario sostanziale, che continuano ad imporre al contribuente l’onere della prova contraria.

La Cassazione ha, dunque, interpretato la clausola “*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*” (presente nel testo normativo) come espressione della volontà legislativa di salvaguardare gli schemi probatori tipici del diritto tributario.

Questo significa, ad esempio, che in presenza di una presunzione di legge (come quella sui conti correnti intestati a terzi, o sulle percentuali di ricarico presunte dall’accertamento standard), l’Amministrazione soddisfa il proprio onere probatorio allegando i fatti generatori della presunzione, dopodiché spetta al contribuente l’onere di fornire la prova contraria per vincere quella presunzione.

Proprio nell’ordinanza n. 20816/2024, che riguardava un accertamento fondato su indagini finanziarie estese ai conti del coniuge del contribuente, la Cassazione ha ritenuto legittimo l’utilizzo della presunzione di riferibilità al contribuente delle operazioni sui conti intestati al familiare, in presenza di indizi quali il rapporto di parentela stretto, rapporti economici intercorsi e l’ammissione di alcune operazioni da parte dello stesso contribuente.

La CTR Toscana, in quel caso, aveva accolto parzialmente l’appello del contribuente proprio ritenendo operante tale presunzione limitatamente ad alcuni movimenti bancari.

La Cassazione, facendo applicazione del nuovo art. 7, comma 5-bis “*in coerenza*” con le presunzioni legali, ha confermato che l’ufficio non era tenuto a una prova ulteriore dell’intestazione fittizia, essendo sufficiente la cornice indiziaria per spostare l’onere sul contribuente.

Inoltre, la Corte ha dichiarato infondata la tesi del ricorrente secondo cui l’autorizzazione alle indagini bancarie non allegate all’accertamento inficiava la validità della prova: ha ribadito che l’autorizzazione è atto interno non soggetto ad obbligo di allegazione.

Pur trattandosi di aspetti procedurali collaterali, questa pronuncia evidenzia un approccio della Cassazione volto a non estendere il significato del nuovo onere probatorio oltre il dovuto: in particolare, non lo si intende come abrogazione surrettizia di norme sostanziali che agevolano la prova per il Fisco (quali appunto le presunzioni).

Un'altra pronuncia significativa è Cass. civ. Sez. V, ord. n. 22320 del 4 agosto 2024, riguardante la presunzione di distribuzione di utili extracontabili ai soci di società a ristretta base azionaria.

Anche qui la Suprema Corte ha applicato il combinato disposto dell'art. 7, comma 5-bis e della normativa sostanziale (in tal caso l'art. 5 TUIR, per cui il reddito delle società di persone si presume distribuito ai soci).

Ha statuito che la novella non ha eliminato il tradizionale principio secondo cui, ove l'ufficio provi l'esistenza di maggiori utili non contabilizzati in capo alla società, scatta la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, salvo che questi ultimi forniscano prova contraria (ad esempio, dimostrando la destinazione altrove di quegli utili).

Dunque, l'onere della prova permane “ripartito” secondo lo schema consueto: all'Agenzia compete provare l'utile occulto, al socio incombe dimostrare di non averlo percepito.

Non risulta che la Cassazione abbia sinora affrontato casi di applicazione della testimonianza scritta in modo approfondito.

Tuttavia, in tema di valutazione delle dichiarazioni rese da terzi, si segnala l'ordinanza Cass. n. 12317 del 7 maggio 2024, la quale – confermando l'orientamento antecedente – ha ribadito che *“le dichiarazioni rese da terzi sono ammissibili ed utilizzabili nel processo tributario”, nel rispetto dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi.*”

Questa pronuncia attesta che la più alta giurisdizione tributaria continua a considerare legittimo l'impiego delle dichiarazioni extra-giudiziali (anche di terzi poi non escussi come testimoni in forma scritta), purché il loro uso non pregiudichi i diritti difensivi del contribuente.

Riferirsi all'art. 6 CEDU (che sancisce, come noto, il principio del diritto a un equo processo) indica la consapevolezza della Cassazione circa la necessità di bilanciare l'assenza di contraddittorio originario su quelle dichiarazioni con la possibilità data al contribuente di discuterle e contestarle in giudizio.

In pratica, la Cassazione sembra dire: sì alle dichiarazioni di terzi come prova indiziaria, ma il giudice le valuti insieme agli altri elementi probatori e garantisca sempre la parità delle armi (ad esempio, considerando ugualmente eventuali dichiarazioni favorevoli al contribuente e assicurando che l'uso di dichiarazioni sfavorevoli non sia isolato).

Questo filone giurisprudenziale prosegue la scia di numerose sentenze pre-riforma (Cass. n. 21153/2015, n. 16812/2021, n. 32024/2022 citate *supra*) e rimane pienamente attuale: la riforma, inserendo la testimonianza scritta, non ha tolto importanza alle dichiarazioni rese *ante causam*, che anzi continueranno ad essere frequenti specialmente quando il giudice negherà l'ammissione formale del testimone.

Sul fronte dei giudici di merito (le nuove Corti di giustizia tributaria, denominate così dalla riforma in luogo delle previgenti Commissioni), si registrano già alcune decisioni esemplificative dell'applicazione pratica delle innovazioni probatorie.

Si è già citata la sentenza della CGT di primo grado di Lecce n. 850/2023, la quale rappresenta un caso da manuale di uso del nuovo art. 7, comma 5-bis per censurare l'inerzia probatoria dell'ente impositore.

In quell'occasione, i giudici salentini hanno affermato con chiarezza che la motivazione dell'atto impositivo che si limiti a riproporre i rilievi del PVC non basta: serve che in giudizio l'Ufficio porti elementi concreti a sostegno, altrimenti l'atto va annullato per difetto di prova, come poi avvenuto, essendo stati ritenuti insufficienti e contraddittori gli indizi statistici adottati dal Fisco. Questo pronunciamento è importante anche perché sottolinea un aspetto teorico: secondo la CGT di Lecce, il nuovo art. 7, comma 5-bis avrebbe *“riportato la disciplina dell'onere della prova nel processo tributario su un piano tipicamente processuale, astraendola dall'art. 2697 c.c., ormai*

assorbito e non più applicabile al processo tributario per le cause instaurate dopo il 16/9/2022”.

In pratica, i giudici di merito leggono la norma come *self-executing* e prevalente sulla disposizione generale codicistica: la regola specifica del processo tributario post-riforma determina l'esito del giudizio in caso di prova mancante, contraddittoria o insufficiente da parte dell'ente, senza che si debba far riferimento residuale all'art. 2697 c.c..

Questa interpretazione valorizza l'intento del legislatore di dare un segnale forte: l'onere della prova “rafforzato” a carico dell'Amministrazione nel processo tributario.

Non tutti in dottrina concordano sull'inquadramento tecnico di tale norma, ma la giurisprudenza di merito pare per ora orientata a farne applicazione piena.

Un effetto pratico è che gli uffici sono ora portati a supportare meglio i propri atti in giudizio, ad esempio producendo documenti integrativi, chiarendo i nessi logici dei rilievi, eventualmente chiamando in causa testimoni in forma scritta se indispensabili: diversamente rischiano la soccombenza automatica per insufficienza probatoria, sancita *ex lege*.

Quanto al mezzo testimoniale, alcune Corti di giustizia tributaria hanno iniziato a confrontarsi con richieste di prova per testimoni, definendone i confini.

Un caso interessante proviene dalla CGT di secondo grado del Lazio, Sez. XV, sent. n. 800/2023: in una controversia relativa a indagini finanziarie, i contribuenti avevano lamentato che i primi giudici avessero erroneamente equiparato certe dichiarazioni di terzi a prove testimoniali non ammesse.

La Corte d'appello tributaria del Lazio ha colto l'occasione per ribadire che, già prima della riforma, *“le dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale sono ammesse nel processo tributario”*, dovendo il giudice valutarle nel contesto probatorio, e che il divieto di prova testimoniale riguardava solo la testimonianza assunta in forma rituale *ex art. 244 c.p.c. con contraddittorio e giuramento*”.

Richiamando la giurisprudenza di legittimità, la CGT Lazio ha ricordato che quelle dichiarazioni extra-giudiziali difettano delle garanzie proprie della testimonianza vera e propria e dunque vanno relegate al ruolo di indizi, eventualmente idonei – se gravi, precisi e concordanti – a fondare presunzioni semplici.

Questa pronuncia conferma che il recepimento legislativo della testimonianza scritta non travolge i principi pregressi sulle prove atipiche: il legislatore ha sì modificato l'art. 7, comma 4, ma ciò significa semplicemente che ora esiste anche un'alternativa formale (la testimonianza in questionario) oltre all'utilizzo documentale di dichiarazioni raccolte altrove.

Nella stessa sentenza, la CGT Lazio esprime qualche perplessità sulla formulazione della norma: evidenzia in particolare la “potenziale incongruenza” tra il rinvio all'art. 257-bis c.p.c., che nel processo civile presuppone la richiesta concorde delle parti, e la previsione dell'art. 7 riformato che consente al giudice tributario di attivare la prova testimoniale anche d'ufficio.

Secondo i giudici laziali, il fatto che il giudice tributario possa decidere una testimonianza scritta officiosamente, mentre il modello del 257-bis c.p.c. disciplinerebbe solo l'ipotesi di iniziativa di parte, crea una faglia normativa: come conciliare l'assenza di contraddittorio (se il giudice la dispone d'ufficio, la parte contro cui è resa non ha potuto evitarlo) con la mancanza di controesame tipica della prova scritta?

La CGT osserva che questa eccezionalità intrinseca probabilmente limiterà molto l'uso pratico del mezzo.

Dal versante dei giudici toscani, è stato offerto un primo esempio di rigetto motivato di una istanza di prova testimoniale.

In una causa anch'essa di accertamenti bancari, la parte contribuente aveva richiesto di assumere testimonianze per dimostrare la natura non imponibile di taluni versamenti (probabilmente denaro prestato da familiari).

La Corte di Firenze ha negato l'ammissione dei testi indicati, motivando sia in base alla scarsa attendibilità (erano parenti prossimi della contribuente,

quindi non terzi imparziali), sia perché riteneva che la causa fosse “matura per la decisione sotto il profilo istruttorio” anche senza quella prova.

Questo secondo argomento lascia intendere che, se il giudice reputa di avere già sufficienti elementi (documenti, presunzioni) per decidere, può considerare la testimonianza non necessaria e dunque respingerla.

È un’applicazione concreta del filtro di ammissibilità: il giudice valuta *ex ante* la potenziale rilevanza e decisività della prova richiesta.

Nel caso di specie, probabilmente i giudici hanno ritenuto che le eventuali conferme dei parenti non avrebbero superato la forza delle evidenze contrarie, o comunque che non erano determinanti.

Tale pronuncia appare in linea con la tradizionale diffidenza verso testimonianze “di comodo” (rese da soggetti legati da interesse al contribuente).

Appare, dunque, delinearsi una giurisprudenza di merito che, pur riconoscendo la portata innovativa della testimonianza scritta, tende a circoscriverne attentamente l’utilizzo, mantenendo elevato il requisito della necessità e rigettando le prove testimoniali ritenute superflue, tardive o palesemente non neutrali.

La riforma del processo tributario e le sue prime applicazioni non sfuggono ad un confronto con i principi derivanti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU) in materia di onere della prova e diritto alla prova.

Sul versante unionale, va ricordato che in ambito fiscale (specie IVA) la CGUE ha sviluppato un corposo orientamento sulla ripartizione dell’onere probatorio nei casi di frode e sull’ammissibilità di presunzioni.

Un esempio recente è la sentenza *Aquila Part Trading* (CGUE, 1° dicembre 2022, causa C-512/21) in tema di frodi IVA.

In tale pronuncia la Corte UE ha ribadito che spetta all’Amministrazione tributaria provare, con elementi oggettivi, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un’evasione IVA (illeciti

“carosello”), mentre incombe poi sul contribuente dimostrare la propria buona fede e di aver adottato la dovuta diligenza.

Questo schema è in linea con il generale principio di onere della prova oggi codificato dal nostro art. 7, comma 5-bis: anche la norma interna, infatti, assegna all’Erario l’onere di provare le violazioni e ammette a carico del contribuente l’onere di provare circostanze esimenti (si pensi alla parte finale del comma 5-bis sul contribuente che deve provare le ragioni di un rimborso richiesto).

La CGUE inoltre ha sempre riconosciuto la legittimità di presunzioni legali relative in materia tributaria, purché ragionevoli e non impossibili da vincere. Ad esempio, per i movimenti bancari non giustificati, la Corte di Giustizia non ha mai censurato norme nazionali che presumono la fiscalità di tali accrediti, considerando che resta comunque al contribuente la facoltà di fornire prove contrarie (questo fu affermato implicitamente già in casi come *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03, in materia di IRAP, e in pronunce sulla detrazione IVA).

Si può dunque affermare che la giurisprudenza nazionale post-riforma, nel mantenere in auge le presunzioni e l’onere di prova contraria del contribuente, appare coerente col diritto UE.

Anche la valutazione delle prove secondo i criteri di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici (*ex art. 2729 c.c.*) ricalca standard consolidati a livello europeo: la CGUE stessa applica concetti analoghi (ad es. nel citato caso *Aquila Part* discute degli elementi oggettivi plurimi e della necessità che inducano un operatore normalmente diligente a sospettare la frode).

In sintesi, il nuovo assetto italiano dell’onere della prova in ambito tributario è allineato ai principi UE: amministrazione onerata di provare i fatti costitutivi della pretesa, contribuente onerato di provare esimenti o situazioni contrarie (specialmente in ipotesi di comportamenti fraudolenti o di benefici fiscali richiesti, in base anche all’art. 273 Dir. IVA).

Per quanto riguarda la CEDU, la principale novità riguarda il diritto alla prova testimoniale come parte del diritto al *fair trial* ex art. 6 Convenzione EDU.

Il divieto assoluto di testimonianza che vigeva in Italia prima del 2022 è stato più volte oggetto di dibattito sulla sua compatibilità convenzionale.

Invero, la Corte EDU ha riconosciuto che i procedimenti tributari rientrano di regola nella materia “civile” ai sensi dell’art. 6 (in quanto concernono obbligazioni di diritto pubblico assimilabili a debiti pecuniari: v. caso *Ferrazzini c. Italia*, 2001), ma quando in gioco vi sono sanzioni amministrative tributarie di carattere punitivo, l’art. 6 CEDU si applica anche come *materia penale* (caso *Jussila c. Finlandia*, Grande Camera 2006). Proprio nel caso *Jussila*, riguardante sovrattasse fiscali, la Corte EDU ha affermato che può essere accettabile, data la natura tecnica e “meno infamante” di tali illeciti, che il procedimento non presenti tutte le formalità del penale, arrivando a ritenere compatibile l’assenza di un’udienza orale pubblica in grado di appello.

Questo ha suggerito che la CEDU tollerasse una certa semplificazione probatoria nei procedimenti tributari.

Tuttavia, il tema specifico della prova testimoniale negata è emerso in un recente caso riguardante l’Italia: *Fin Fer S.p.A. c. Italia* (ricorso n. 57718/15), deciso dalla Corte EDU il 5 settembre 2024.

In tale vicenda, una società contribuente si doleva di non aver potuto far escutere testi nel processo tributario nazionale, lamentando così la violazione dell’equo processo e del principio del contraddittorio paritario.

Ebbene, la Corte di Strasburgo ha dichiarato il ricorso inammissibile, dunque rigettandolo prima di un esame nel merito.

Pur non costituendo una sentenza di condanna o assoluzione dell’Italia, questa decisione è significativa poiché lascia intendere che, secondo i giudici europei, la mancanza della prova testimoniale nel rito tributario non integrava un *vulnus* sufficientemente grave dei diritti convenzionali, almeno nelle circostanze concrete di quel caso.

Probabilmente la Corte EDU ha rilevato che il ricorrente aveva comunque avuto modo di far valere le proprie difese documentali e che la questione testimoniale non aveva pregiudicato sostanzialmente l’equità complessiva del processo (ad esempio, i testimoni erano forse su fatti non decisivi, o

comunque la società aveva potuto presentare dichiarazioni scritte alternative). Sta di fatto che la pronuncia Fin Fer ha “tolto dal ruolo” un potenziale caso spinoso per lo Stato italiano, proprio mentre la riforma era entrata in vigore – quasi a dire che l’ordinamento interno aveva ormai rimosso il problema normativo, rendendo il ricorso per certi versi superato.

Il nuovo art. 7, comma 4, va incontro alle possibili censure CEDU: attualmente il contribuente vanta, almeno in teoria, il diritto di chiedere l’ammissione di testimoni, e la sua richiesta sarà valutata da un giudice indipendente; se negata, dovrà essere motivata e comunque rimarrà la facoltà di presentare dichiarazioni scritte di terzi come indizi.

Questo rende più difficile sostenere davanti a Strasburgo che al contribuente italiano sia preclusa ogni possibilità di controprova testimoniale.

La Corte EDU, per condannare uno Stato, valuta in concreto se vi sia stata disuguaglianza probatoria o impossibilità di contro-interrogare testimoni decisivi (*cf.* sentenza *Nataliya Horozovova c. Ucraina*, 2021, su utilizzo di deposizioni testimoniali non confrontabili in cause amministrative).

Nel processo tributario, l’assenza di testimoni era mitigata dal fatto che normalmente la pretesa fiscale sia documentale; la riforma colma, comunque, il *gap* e pone l’Italia in una posizione più solida quanto a rispetto dell’art. 6.

Inoltre, sempre in ottica convenzionale, occorre ricordare lo stesso art. 6 CEDU sul principio di “parità delle armi”.

La giurisprudenza CEDU (caso *BNR c. Svizzera*, 2013, su procedimento fiscale) impone che entrambe le parti in giudizio abbiano la possibilità di presentare le proprie prove e di contraddire quelle avverse in condizioni di sostanziale equilibrio.

Da questo principio discende, ad esempio, che se l’Amministrazione utilizza in giudizio dichiarazioni rese da terzi a suo favore, il contribuente deve poter replicare efficacemente – magari producendo contro-dichiarazioni di altri terzi, o chiedendo di escutere i medesimi come testimoni.

Il processo tributario italiano, dopo la riforma, appare più aderente a questo requisito: il contribuente può controbattere alle prove dell’ufficio anche con

mezzi prima non consentiti (testimoni) e, come detto, il giudice deve valutare il tutto in coerenza col giusto processo.

Anche la Corte di Cassazione ha iniziato a menzionare espressamente la “parità delle armi” e l’art. 6 CEDU nelle proprie motivazioni inerenti la prova, segno di una crescente sensibilità verso gli standard europei.

Infine, sul piano del diritto UE primario, va menzionato l’art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’UE (sull’equo processo), che riprende i concetti dell’art. 6 CEDU ma li eleva a diritto dell’Unione vincolante per gli Stati membri nell’attuazione del diritto UE.

In materia tributaria, la Corte di Giustizia ha applicato l’art. 47 in alcune circostanze, ad esempio imponendo che il contribuente abbia accesso agli atti del procedimento e possibilità di difendersi (caso *Sopropé*, 2008, sul contraddittorio endoprocedimentale).

Anche la possibilità di offrire prove e contestare quelle dell’autorità rientra in queste garanzie.

La riforma italiana – con la formalizzazione dell’onere probatorio dell’ente e l’apertura alla testimonianza – sembra anche sotto questo profilo allineata alle esigenze di tutela effettiva: chiarendo che se la prova fornita dal Fisco è insufficiente l’atto va annullato, il legislatore incentiva l’ente a mettere a disposizione tutti gli elementi, e al contribuente di replicare; prevedendo la testimonianza scritta, si rimuove un ostacolo che poteva in taluni casi impedire al contribuente di portare un mezzo probatorio potenzialmente decisivo.

Venendo alle conclusioni sugli sviluppi giurisprudenziali, occorre evidenziare che le prime applicazioni giurisprudenziali della L. 130/2022 delineano un quadro in cui la Corte di Cassazione ha accolto la riforma con interpretazioni che ne rispettano la lettera, senza stravolgimenti rivoluzionari ma con chiarimenti importanti (come, la natura sostanziale della norma sull’onere probatorio, non retroattività, convivenza con presunzioni legali). La Cassazione continua a rimarcare gli obblighi probatori del contribuente in situazioni tipiche (es. onere di giustificazione dei movimenti bancari), segno

che il cambio normativo non è visto come sbilanciamento eccessivo a sfavore dell'Erario ma come riequilibrio in senso equitativo.

Si percepisce un intento della Corte di garantire che la portata “programmatica” del comma 5-bis non sia vanificata – per cui il giudice di merito deve annullare l'atto se la prova manca – ma al tempo stesso che non sia fraintesa come abbandono dei meccanismi presuntivi di accertamento: piuttosto, la norma impone che anche le presunzioni siano applicate con rigore e che se l'Erario non ne soddisfa i presupposti, il contribuente va preferito (il che del resto era implicito anche prima nella regola “*in dubio pro reo*” o pro contribuente in caso di prova non raggiunta).

Inoltre, le Corti tributarie di merito mostrano di volersi adeguare al nuovo schema: si assiste a pronunce che utilizzano il comma 5-bis per dare ragione al contribuente quando l'Ufficio non arricchisce il fascicolo probatorio, e pronunce che ammettono raramente la testimonianza, rimarcandone l'eccezionalità.

In sostanza, i giudici tributari paiono voler responsabilizzare l'Amministrazione circa la qualità delle prove e, specularmente, disincentivare l'abuso di richieste di prova testimoniale da parte dei contribuenti, accogliendole solo se veramente decisive.

Questo atteggiamento equilibrato corrisponde alle finalità dichiarate della riforma: migliorare la qualità della giustizia tributaria, senza trasformarla in un contenzioso di massa di testimonianze, ma neppure lasciarla un giudizio su carte spesso compilate dalla sola Amministrazione.

Quanto, poi, al piano delle garanzie superiori, le innovazioni introdotte sembrano recepire *standard* di equo processo e tutela giurisdizionale effettiva promossi in sede europea.

L'Italia, una volta tanto, da sorvegliata speciale per il divieto di testimonianza (in passato criticato da molti come retaggio inquisitorio), diviene un esempio di adattamento normativo a principi costituzionali e convenzionali¹⁴⁴.

¹⁴⁴ Si può citare sul punto il commento di un illustre processualista tributario, Vittorio E. Falsitta, il quale ha definito l'ammissione (seppur circoscritta) della prova testimoniale come “*strumento eccezionale ma necessario per colmare alcune lacune istruttorie e avvicinare il*

La giurisprudenza, come visto, è consapevole di questo rischio e vi pone rimedio con la cautela nell'ammettere testi e con la valutazione rigorosa della loro attendibilità (ad es. escludendo testimonianze di familiari quando l'interesse di parte è evidente).

In definitiva, le fondamenta normative gettate dalla L. 130/2022 stanno ricevendo attuazione nei tribunali tributari con orientamenti che appaiono coerenti e promettenti sul piano della tutela sia dell'interesse erariale che dei diritti del contribuente.

Si delinea un processo tributario più simile al *processo civile* nei principi - onere probatorio ben definito, possibilità di prova testimoniale seppur sui generis, centralità del contraddittorio sulle prove -, pur restando peculiare nelle sue esigenze (ossia la valorizzazione delle presunzioni ed il ruolo preminente delle prove documentali e delle risultanze amministrative).

L'evoluzione giurisprudenziale dovrà chiarire ulteriormente alcuni punti, come, ad esempio, quali criteri oggettivi adottare per definire la "necessità" della testimonianza; come conciliare eventuali richieste di escussione orale se le risposte scritte sono ambigue, dato che il 257-bis c.p.c. prevedrebbe la possibilità di convocare oralmente il testimone – ma ciò contrasterebbe col divieto di testimonianza orale sancito dall'art. 7, e come disciplinare la fase operativa di notificazione e raccolta dei moduli di testimonianza scritta, dove già il MEF ha fornito linee guida applicative.

Allo stato attuale, i segnali sono incoraggianti: la Cassazione funge da guida razionalizzatrice, facendo convergere il nuovo testo con i principi esistenti, i giudici di merito mostrano di applicare le norme con equilibrio, e sullo sfondo tanto la dottrina quanto le corti europee vedono avvicinarsi l'orizzonte di un processo tributario più giusto e più efficace.

processo tributario al modello del giusto processo". Anche Francesco Tesauro, nelle sue ultime edizioni del Manuale del processo tributario, salutava favorevolmente la riforma probatoria, vedendovi una conferma del principio dispositivo e della parità processuale delle parti (Fisco e contribuente) davanti al giudice. Altri autori, come Marcheselli e Basilavecchia, pur condividendo la necessità di ampliare i mezzi di prova, invitano a leggere la testimonianza scritta come "arma a doppio taglio": da un lato può aiutare i contribuenti onesti a far emergere la verità, dall'altro, se usata male, potrebbe prestarsi a dichiarazioni compiacenti difficilmente verificabili senza controesame.

III. L'onere della prova prima del processo. La dialettica probatoria tra le parti nella fase istruttoria ed il principio di proporzionalità

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Procedimento amministrativo e tributario nel solco tra accertamento e garanzie partecipative – 3. L'onere della prova ante processo. La partecipazione del contribuente nella fase dell'istruttoria probatoria – 4. La codificazione della partecipazione nel procedimento tributario – 5. Il nuovo prisma della cooperazione fiscale: verso la tax compliance – 6. Limite ai poteri istruttori del Fisco: il principio di proporzionalità – 6.1 Origine e ricezione del principio di proporzionalità nel diritto tributario – 6.2 Segue. Proporzionalità e poteri istruttori – 7. L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130/2022 e il d.lgs. n. 219/2023: il nuovo art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, in rapporto all'art. 2697 c.c. – 7.1 Segue: il rapporto con gli articoli 115 e 116 c.p.c. – 8. “Nuovo” onere della prova, “ristretta base” societaria e fatture per operazioni inesistenti – 9. Uno specifico onere della prova ai fini sanzionatori – 10. L'onere della prova nelle liti da rimborso.

1. Introduzione

Nel diritto tributario domestico, la fase precedente al giudizio, imperniata sullo svolgimento di attività istruttorie in sede amministrativa, assume un ruolo cruciale nella formazione della prova.

Già prima dell'instaurazione del processo, le parti - tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto il contribuente - dispongono di poteri istruttori e facoltà che incidono direttamente sul materiale probatorio poi destinato al giudizio.

In altri termini, la raccolta delle evidenze probatorie rilevanti avviene progressivamente, fin dal procedimento amministrativo, connesso

strettamente al successivo processo, in un *continuum* che tiene conto, fin da subito, delle garanzie difensive del contribuente.

Questa sistematicità è accentuata dalle attuali tendenze alla “giurisdizionalizzazione” del procedimento amministrativo tributario, dovute all’innesto, nel procedimento, dei principi propri del giusto processo.

Si parla, non a caso, di *giusto procedimento*, per indicare un procedimento amministrativo improntato a criteri di equità, contraddittorio e trasparenza, analoghi a quelli giurisdizionali, per cui un eventuale difetto nelle garanzie istruttorie o nella motivazione dell’atto impositivo in sede amministrativa può sfociare nel pregiudizio al pieno ed effettivo esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente nel successivo processo, svilendo il suo diritto alla prova e di azione in giudizio.

In virtù di tali profili, la fase preprocessuale non può più considerarsi un mero antefatto del processo, bensì la prima fase di un’unica vicenda conoscitiva: dalla verifica fiscale e dall’accertamento amministrativo emergono elementi probatori che confluiscono direttamente nel processo.

Al contempo, i diritti del contribuente – *in primis*, il diritto al contraddittorio ed al rispetto del principio di proporzionalità – vengono salvaguardati già nel procedimento, anticipando forme di tutela tipicamente giurisdizionali.

A questo punto della trattazione, si propone dunque, la disamina della dialettica probatoria tra le parti nella fase istruttoria, con particolare attenzione al contraddittorio endoprocedimentale ed al principio di proporzionalità quale criterio orientativo e limitativo dei poteri dell’Amministrazione finanziaria, specie all’esito delle recentissime innovazioni legislative a spiccata vocazione *compliant*.

Assumendo difatti l’onere della prova quale categoria giuridica “trasversale” e “polifunzionale”, risulta evidente come essa si leghi ad elementi di diritto sostanziale¹⁴⁵, grazie alla centralità della prova documentale – principalmente

¹⁴⁵ Si pensi alle presunzioni legali o agli obblighi di documentazione a carico del contribuente.

dovuta alla tradizionale preclusione della prova testimoniale nel contenzioso tributario – ed al mutato rapporto contribuente–Fisco.

2. Procedimento amministrativo e tributario nel solco tra accertamento e garanzie partecipative

Il dibattito sulla natura del procedimento tributario, in rapporto al modello generale del procedimento amministrativo, si annida attorno alla perdurante frattura teorica tra impostazione dichiarativa e concezione costitutiva dell'obbligazione d'imposta¹⁴⁶.

Di contro, la discussione contemporanea disloca il baricentro della questione sul profilo funzionale e metodologico dell'esercizio del potere accertativo: per la legittimità del prelievo, più del *quando sorge* l'obbligazione, assume preminenza il *come* l'amministrazione perviene a determinarla¹⁴⁷, nel quadro dei principi di legalità, capacità contributiva e buon andamento (artt. 23, 53 e 97 Cost.).

Questa prospettiva impone di studiare il procedimento tributario con una lente pubblicistica, quale contenitore di una speciale disciplina su forme, tempi e contenuti dell'istruttoria, che rende verificabili le scelte operative in chiave di razionalità, necessità e proporzionalità.

Difatti, rimarcando la dottrina l'insufficienza degli istituti civilistici a spiegare l'odierna fisionomia dell'imposizione¹⁴⁸, si delinea una convergenza metodologica: l'accertamento si sostanzia in esercizio di *potere* normativamente disciplinato e previsto.

La sua legittimità dipende dalla corretta strutturazione del procedimento, in termini di *locus* in cui i principi di legalità, tipicità, proporzionalità e

¹⁴⁶ Come visto, la prima àncora la nascita del vincolo alla legge e al mero verificarsi del presupposto; la seconda valorizza l'incidenza conformativa dell'atto amministrativo nella produzione dell'effetto obbligatorio.

¹⁴⁷ Con quali strumenti, limiti e garanzie.

¹⁴⁸ A.D. Giannini, scritti e interventi sul rapporto fra procedimento e obbligazione d'imposta, entro una linea riduttiva, legge il procedimento come sequenza formale destinata a svolgersi nell'alveo di un rapporto *ex lege* già delineato; Maffezzoni, contributi sulla natura sostanziale del procedimento tributario, in un'ottica sostanzialistica, attribuisce al procedimento funzione connettiva tra posizioni soggettive eterogenee (potere impositivo e doveri del contribuente), fino a riconoscerne la capacità conformativa dell'assetto obbligatorio attraverso il concorso degli atti (iniziativa, istruttoria, determinazione, esternazione della pretesa).

trasparenza si esplicano attraverso l'imposizione di regole sulla formazione della base conoscitiva, sul metodo inferenziale, sulla motivazione e sulla partecipazione¹⁴⁹.

Sul piano funzionale, il procedimento plasma il potere, rendendo tracciabile il metodo e sindacabili le inferenze. Pertanto, il vizio procedimentale può facilmente tradursi in illegittimità sostanziale, poiché lesivo della correttezza della decisione.

L'atto impositivo è l'epilogo di una sequenza processuale, che ha origine dalla programmazione, per poi proseguire con l'apertura dell'istruttoria, quindi l'acquisizione e validazione dei dati ed, infine, la determinazione ed estrinsecazione della pretesa.

Ogni fase si contraddistingue per la tipizzazione legale dei presupposti e dei metodi, ma si ravvisano anche margini di valutazione tecnica e organizzativa. Basti pensare alla *risk analysis* per la selezione dei contribuenti, o, ancora, alla scelta del mezzo istruttorio per il caso concreto, nonché alla scelta del metodo accertativo¹⁵⁰.

La motivazione delle scelte operative deve esplicitare le ragioni di preferenza adottate rispetto ad alternative meno afflittive. Invero, la morfologia dell'azione accertativa smentisce l'idea di un modello unitario, confermando piuttosto la coesistenza di metodi analitici e analitico-induttivi (art. 39 d.P.R. 600/1973), procedure IVA di rettifica (artt. 54-55 d.P.R. 633/1972), regimi di *cooperative compliance* (d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128) ed indicatori sintetici (ISA).

¹⁴⁹ Il diritto positivo ne scandisce gli snodi: richieste di dati e documenti (art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 51 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), accessi, ispezioni e verifiche (art. 33 d.P.R. 600/1973; art. 52 d.P.R. 633/1972), processo verbale di constatazione e termine per osservazioni (art. 12, comma 7, L. 212/2000), quindi l'avviso motivato e sottoscritto (art. 42 d.P.R. 600/1973; art. 56 d.P.R. 633/1972). Come si vedrà, gli artt. 6-bis e 6-ter L. 212/2000, introdotti dal d.lgs. 219/2023, stabilizzano la dimensione partecipativa come componente strutturale dell'azione.

¹⁵⁰ Analitico, analitico-induttivo, induttivo *ex art. 39 D.P.R. 600/1973*; rettifica IVA *ex artt. 54 e 55 del D.P.R. 633/1972*.

Tuttavia, quanto più l'amministrazione impiega strumenti intrusivi o processi valutativi standardizzati¹⁵¹, tanto più la motivazione deve essere congrua, *qualificata* come argine al libero arbitrio, con funzione *poliedrica*: rivolta all'*iter* logico-giuridico alla base dell'adozione dell'atto, e, contestualmente, all'effettivo esercizio del diritto alla difesa nella fase processuale¹⁵².

Per converso, una parte della dottrina¹⁵³ ha visto in tali prescrizioni vincolanti la conferma del carattere essenzialmente descrittivo della categoria "procedimento".

Tuttavia, la vincolatività sostanziale sulla selezione del contribuente e sulla tipologia del modulo ispettivo da impiegare implica decisioni tecniche, in termini di utilizzo di criteri contabili e statistici, e organizzative, in riferimento alla programmazione operativa, giuridicamente rilevanti.

Tali decisioni, regolate, tracciabili e giustificate, si collocano nello spazio del procedimento, sede della responsabilizzazione del potere tecnico ed antesignano di un sindacato giurisdizionale incentrato sulla verifica della logicità ed idoneità delle inferenze confluite nella motivazione, della completezza dell'istruttoria, del rispetto delle garanzie partecipative, della ragionevolezza e conformità normativa.

Va oltretutto tenuta in considerazione la progressiva digitalizzazione dei flussi (d.lgs. 127/2015) e l'uso di indicatori sintetici (ISA), accentuanti l'esigenza di tracciabilità del metodo e di spiegabilità delle scelte: senza *explainability* non vi è vera motivazione e senza motivazione non vi è legalità sostanziale dell'imposizione.

Come si vedrà *infra*, la valorizzazione siffatta del procedimento trova il suo perno nel contraddittorio endoprocedimentale. Per lungo tempo negato come principio generale, esso è oggi espressamente riconosciuto e strutturato

¹⁵¹ Presunzioni semplici, inferenze statistiche, indicatori sintetici (ISA: d.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. in l. 21 giugno 2017, n. 96).

¹⁵² <https://www.rivistadirittributario.it/wp-content/uploads/2022/02/Salvati.pdf>.

¹⁵³ La Rosa; Russo, interventi critici sulla tenuta della categoria del procedimento in ambito fiscale.

dall'art. 6-bis¹⁵⁴ della L. 212/2000, in continuità con l'art. 12, comma 7¹⁵⁵, per le verifiche *in loco*.

Il contraddittorio, ovvero il diritto ad essere ascoltato proprio del contribuente e il dovere di considerazione effettiva delle sue deduzioni¹⁵⁶ da parte dell'Amministrazione finanziaria, migliora la qualità complessiva dell'istruttoria, permettendo correzioni in corsa, la deflazione del contenzioso e l'adozione di misure proporzionali.

Ex ante infatti, il contraddittorio orienta, soprattutto, la selezione degli strumenti: la preferenza deve essere accordata ai mezzi disponibili meno invasivi e parimenti idonei a conseguire il fine conoscitivo.

La sua positivizzazione, ad opera del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, sul piano applicativo, si traduce in tre corollari: l'obbligo di predisporre fasi di interlocuzione effettiva; il dovere di dar conto, in sede di motivazione, delle deduzioni idonee a incidere sulla decisione finale; l'onere di giustificare il ricorso a mezzi più invasivi rispetto ad alternative ragionevoli.

¹⁵⁴ 1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

¹⁵⁵ Consentiva la possibilità al contribuente di presentare memorie difensive nei 60 giorni successivi alla consegna del processo verbale di constatazione, norma che è stata ora "assorbita" dal nuovo art. 6-bis.

¹⁵⁶ Se disattese, occorre una motivazione rafforzata, pena l'illegittimità dell'esito.

3. L'onere della prova ante processo. La partecipazione del contribuente nella fase dell'istruttoria probatoria

Per lungo tempo, il procedimento tributario ha rappresentato un'anomalia nel panorama del diritto amministrativo domestico, a causa sia dell'assenza di una disciplina organica, sia della espressa esclusione legislativa della materia tributaria dall'automatico recepimento delle regole generali partecipative della legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/1990), sulla base della previsione contenuta all'art. 13, comma 1, lett. a), della medesima legge¹⁵⁷, giustificata dalla particolarità e complessità della funzione impositiva.

Questo assetto normativo determina un modello procedimentale dominato dall'unilateralità dell'azione amministrativa e dalla marginalizzazione del principio partecipativo in capo al contribuente, con una riduzione significativa delle garanzie procedimentali.

A fronte dell'isolamento legislativo, la giurisprudenza nazionale e sovranazionale assume un ruolo chiave nel riequilibrio del rapporto tra Fisco e contribuente, ricavando il nucleo essenziale delle garanzie partecipative direttamente dai principi costituzionali e convenzionali.

In particolare, nella celebre sentenza “Sopropé” (CJUE, 18 dicembre 2008, C-349/07¹⁵⁸), la Corte di giustizia dell'Unione europea valorizza, relativamente ai tributi armonizzati, il diritto del contribuente ad essere sentito *prima* dell'adozione di un provvedimento impositivo, dando piena attuazione ai diritti di difesa fondamentali garantiti nell'ordinamento dell'Unione.

Su questa base, nelle cause riunite Kamino/Datema (C-129/13 e C-130/13¹⁵⁹) la Corte ribadisce che il diritto al contraddittorio «*in qualsiasi procedimento*

¹⁵⁷ Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano [...] altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano, nonché ai procedimenti previsti dal decreto-legge 15 gennaio 1991, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 1991, n. 82, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 29 marzo 1993, n. 119, e successive modificazioni.

¹⁵⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62007CJ0349>.

¹⁵⁹ Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 82.

costituisce parte integrante» dei diritti della difesa¹⁶⁰, oltre ad essere espressamente connesso alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ed in particolare agli artt. 47-48 (Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale¹⁶¹ e Presunzione di innocenza e diritti della difesa¹⁶²) e 41¹⁶³ (Diritto ad una buona amministrazione), tra le cui articolazioni, enucleate in via esemplificativa, il paragrafo 2 prevede espressamente «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio»¹⁶⁴, garantendo « a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed

¹⁶⁰ Inoltre, si specifica che «le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso» (Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino, cit., punto 75); con riguardo a quest'ultimo profilo, si è ulteriormente precisato che le modalità attraverso le quali gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa non devono "compromettere l'effetto utile" della normativa unionale (Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino, cit., punto 77; Corte giust., 10 settembre 2013, M.G. e N.R., cit., punto 36).

¹⁶¹ Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT>.

¹⁶² 1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. 2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT>.

¹⁶³ 1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.

4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT>.

¹⁶⁴ Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione quinta, 24 febbraio 2022, in causa C-582/20, SC Cridar Cons srl.

efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi¹⁶⁵».

La nozione di diritto al contraddittorio, qui elaborata, si spiega alla luce di connotati sostanziali, invece che essenzialmente formali.

In punto di conseguenze della violazione, infatti, il giudice dell'Unione adotta la nota clausola di causalità (la cosiddetta *prova di resistenza*¹⁶⁶): «una violazione dei diritti della difesa [...] determina l'annullamento [...] soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso [...]. Di conseguenza, una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente »¹⁶⁷.

Con ciò implicando che disattendere il diritto partecipativo del contribuente cagioni l'illegittimità dell'atto impositivo scaturente all'esito del procedimento solo ove si dimostri che, ad avvenuto contraddittorio, l'amministrazione finanziaria sarebbe certamente approdata a valutazioni divergenti.

In tal modo, non solo si esclude una valenza in termini di annullabilità della decisione in caso di mera violazione del paradigma normativo, ma, a livello processuale, si crea incertezza circa gli oneri di verifica della prova di

¹⁶⁵ *Ex multis*, Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione sesta, 4 giugno 2020, in causa C-430/19, SC C.F. srl; Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione quinta, 16 ottobre 2019, in causa C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft.

¹⁶⁶ Richiede un giudizio di prognosi postuma da condursi “caso per caso” (Cass. n. 22644 del 2019), attraverso la “concreta valutazione” delle ragioni addotte dal contribuente (Cass. n. 701 del 2019; Cass. n. 31997 del 2023).

¹⁶⁷ In tal senso, sentenze Francia/Commissione, C-301/87, [EU:C:1990:67](#), punto 31; Germania/Commissione, C-288/96, [EU:C:2000:537](#), punto 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, [EU:C:2009:598](#), punto 94; Storck/UAMI, C-96/11 P, [EU:C:2012:537](#), punto 80, nonché G. e R., [EU:C:2013:533](#), punto 38. Anche in materia doganale, l'art. 22 del Codice doganale dell'Unione, istituito dal Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, ha positivamente l'audizione preventiva del debitore/destinatario dei provvedimenti, per cui «prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente», <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:32013R0952>.

resistenza spettanti al giudice, e talvolta, sconfinanti in indagini di merito ampiamente discrezionali¹⁶⁸.

La giurisprudenza amministrativa e tributaria italiana, recependo questa impostazione, afferma in numerose occasioni la necessità di assicurare il contraddittorio nei procedimenti di accertamento, anche in assenza di una specifica previsione normativa, riconoscendone il carattere di principio generale immanente nel nostro sistema giuridico.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 24823 del 2015¹⁶⁹, evidenziano come, sebbene il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non ponga in capo *«all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto»*, *«l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali»*¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Per un'ampia disamina del tema, vd. Cass. SS.UU. n. 7829/2024.

¹⁶⁹ *«Nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali [...] non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto»*.

In senso conforme, ex multis, Cass. n. 9076 del 2021; Cass. n. 7690 del 2020; Cass. n. 24699 del 2019; Cass. n. 17897 del 2019; Cass. n. 218 del 2019; Cass. n. 20036 del 2018; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 20267 del 2017.

¹⁷⁰ Aggiungendo che *«non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto»*.

La posizione giurisprudenziale siffatta comporta una sorta di doppio binario tra controlli con accesso e “a tavolino”:

- per i tributi non armonizzati, non esiste una clausola generale di contraddittorio preventivo, per cui esso vale solo nei casi previsti dalla legge, ovvero, secondo l’art. 12 comma 7 dello Statuto, per gli accertamenti effettuati tramite accessi, ispezioni e verifiche;
- per i tributi armonizzati, l’art. 41 della Carta di Nizza già citato delinea un principio di contraddittorio a valenza generale, ma da intendersi in ottica sostanziale, alla stregua della prova di resistenza.

Ne consegue un’evidente asimmetria. Mentre, infatti, per gli accertamenti IVA “a tavolino”, eventuali violazioni del diritto al contraddittorio necessitano la prova, in concreto, del loro influsso sul provvedimento, per gli accertamenti IVA tramite accessi, ispezioni e verifiche, la copertura garantistica dello Statuto scongiura qualsivoglia necessità di provare detto pregiudizio¹⁷¹, arrivando al paradosso per cui, un avviso di accertamento da attività ispettiva “a tavolino”, contenente rettifiche sia ai fini IVA che ai fini delle II.DD., presupponga il diritto al contraddittorio in ambito IVA, ma lo escluda in ambito di II.DD., in quanto tributi non armonizzati.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 132/2015, pronunciandosi sul termine dilatorio di cui all’art. 37-bis, co. 4, d.P.R. 600/1973¹⁷², riconosce la

¹⁷¹ Al quesito secondo cui, ove si acceda per ispezioni ai fini IVA, sia necessaria la prova di resistenza – rientrando l’IVA tra i tributi armonizzati -, la Cassazione risponde negativamente, riconoscendo la portata generale dell’art. 12 comma 7 dello Statuto (vd. Cass. 1007/2017 e 701/2019).

¹⁷² La Corte di cassazione dubita della legittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione – dell’art. 37-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui sanziona con la nullità l’avviso di accertamento che sia stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti. La questione è sorta nel corso di un giudizio promosso dalla Cassa di Risparmio di Rieti spa per l’annullamento di un avviso di accertamento in materia di IRPEF e di ILOR per l’anno 1997, con il quale l’Agenzia delle entrate ha sottoposto a tassazione, tra il resto, la somma di 760.558,00 euro, dedotta quale perdita generata dalla cessione di crediti, in quanto operazione elusiva ai sensi dell’art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973. La Commissione tributaria regionale del Lazio, in riforma della sentenza di primo grado, aveva annullato l’avviso di accertamento, in quanto notificato prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla norma censurata. La Corte di cassazione, investita dell’impugnazione della sentenza di appello, ritiene la questione rilevante, perché all’applicazione della norma stessa consegue la nullità dell’atto, come statuito dalla sentenza impugnata. La ritiene inoltre non manifestamente infondata, perché la norma contrasterebbe in primo luogo con l’art. 3 Cost., per disparità di trattamento, essendo

ratio sostanziale dell'istituto, chiarendo che “con riguardo alla prospettata violazione dell'art. 53 Cost., si osserva che la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza [...] di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti.

Il rispetto del termine dilatorio assolve anche allo scopo di consentire che l'avviso di accertamento sia «specificamente motivato» dall'ufficio tributario, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, come prescrive, sempre a pena di nullità, il comma 5 dello stesso art. 37-bis.

Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni dei commi 4 e 5, che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all'assunzione dell'avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione. La sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione.

La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente.”

La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito

“disonica” rispetto al diritto vivente, secondo cui esiste nel nostro ordinamento un principio generale, ricavabile dall'art. 53 Cost., che vieta di abusare del diritto per conseguire indebiti vantaggi fiscali.

per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate.»¹⁷³

Nel 2019, il legislatore tenta vacuamente di risolvere la questione introducendo, per gli atti emessi dal 1° luglio 2020¹⁷⁴, un obbligo di invito a comparire finalizzato all'accertamento con adesione di cui al d.lgs. 218/1997, con previsione espressa della prova di resistenza e della esclusione degli accertamenti parziali, di talché addirittura violando il diritto sovranazionale in caso in ambito IVA.

Di nuovo la Suprema Corte, con la sentenza n. 47/2023¹⁷⁵, investita della lamentata disparità di trattamento tra verifiche *in loco* e verifiche cd. “*a tavolino*” ai sensi dell'art. 12, co. 7, Statuto del contribuente, dichiara inammissibile la questione, ma con sistematiche affermazioni di principio. Nonostante l'espansione normativa e giurisprudenziale del contraddittorio¹⁷⁶,

¹⁷³ <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2015&numero=132>.

¹⁷⁴ L'art. 4-octies del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (conv. con mod. in l. 28 giugno 2019, n. 58), introduce nel D.Lgs. n. 218 del 1997, l'art. 5-ter, in forza del quale, fuori dei casi in cui sia rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, l'ufficio deve notificare al contribuente l'invito a comparire per avviare il procedimento di accertamento con adesione (comma 1); in caso di mancato accoglimento dei chiarimenti forniti nel corso del contraddittorio, è imposto all'amministrazione un obbligo di motivazione rinforzata (comma 3). Il comma 5 del citato art. 5-ter tipizza la “prova di resistenza”, prevedendo che “il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”, senza richiedere, almeno non esplicitamente, una valutazione sull'impatto di quelle ragioni sull'esito del procedimento.

¹⁷⁵

https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:COST:2023:47.

¹⁷⁶ Specularmente alla Carta dei diritti fondamentali dell'UE, il diritto interno si frammenta in disposizioni specifiche, che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti differentemente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall'amministrazione e delle esigenze, di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad essa sottese. Ad esempio, l'art. 38, settimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, prescrive, a pena di nullità, che l'ufficio convochi il contribuente e, poi, avvii il procedimento di accertamento previsto dall'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale).

ravvisa infatti il persistente difetto, nel vigente sistema tributario, di una previsione generale sulla formazione partecipata dell'atto impositivo, attraverso *«una disciplina positiva che generalizzi in capo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto. In particolare, il procedimento tributario costituisce una species del procedimento amministrativo, ma, a differenza di quest'ultimo, non contiene previsioni generali in ordine alla formazione partecipata dell'atto impositivo che ne costituisce l'eventuale atto conclusivo.*

Anzi, l'art. 13, comma 2, della legge n. 241 del 1990, che reca la disciplina generale sul procedimento amministrativo, esclude l'applicabilità delle disposizioni del Capo III, dedicate alla «partecipazione al procedimento amministrativo», ai procedimenti tributari, per i quali «restano [...] ferme le particolari norme che li regolano¹⁷⁷», ritenendo di talché «necessario un tempestivo intervento normativo¹⁷⁸» in ambito tributario, «dove il

Analogo iter è previsto per l'accertamento legato agli studi di settore, atteso che anche l'art 10, comma 3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146 (Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario) impone all'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, di invitare il contribuente a comparire ai fini dell'accertamento con adesione. Altresì, nelle ipotesi di controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi di cui all'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e di controllo formale di cui all'art. 36-ter del medesimo decreto, letti alla luce dell'art. 6, comma 5, statuto contribuente, l'esito, rispettivamente, della liquidazione o del controllo devono essere, a pena di nullità, comunicati al contribuente, il quale, entro il successivo termine di trenta giorni, può fornire i necessari chiarimenti. Ciò, ovviamente, ove vi sia incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione. Tra le principali ipotesi tipizzate di contraddittorio endoprocedimentale si pone, poi, l'art. 10-bis dello statuto del contribuente che, dopo aver introdotto la clausola generale antielusiva, impone, a pena di nullità, una preventiva richiesta di chiarimenti rivolta al contribuente, caratterizzata dalla precisa indicazione degli elementi che portano a ritenere configurabile l'abuso del diritto, cui segue la concessione di un termine dilatorio di sessanta giorni, durante il quale al contribuente stesso è data la possibilità di comunicare i chiarimenti sollecitati dall'ufficio e dei quali l'amministrazione è obbligata a tenere conto in sede di motivazione dell'atto impositivo (commi 6, 7, 8).

¹⁷⁷ Ad essi non si applicano, quindi, le norme che disciplinano l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento (art. 7), l'intervento nel procedimento (art. 9), il diritto di accesso agli atti endoprocedimentali (art. 10, comma 1, lettera a) e quello di produrre memorie e allegare documenti (art 10, lettera b), nonché l'obbligo di comunicare il cosiddetto preavviso di rigetto (art. 10-bis).

¹⁷⁸ La Corte ribadisce l'evidente distonia del diritto domestico, ricordando come *«proprio il rispetto dei principi fondamentali del diritto europeo implica, secondo la giurisprudenza di legittimità, che, nell'accertamento dei cosiddetti “tributi armonizzati”, «avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione», vige un generale obbligo dell'amministrazione di instaurare un'interlocuzione preventiva con il contribuente, la cui inosservanza può portare all'invalidità dell'atto impositivo, ma solo se questi assolve alla “prova di*

contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l’azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell’amministrazione finanziaria; dall’altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli».

4. La codificazione della partecipazione nel procedimento tributario

Accogliendo i richiamati solleciti, il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 ha introdotto nell’ordinamento l’art. 6-bis della L. n. 212/2000 (in vigore dal 18 gennaio 2024), sancendo, in via generale, strutturale ed indefettibile, il principio del contraddittorio preventivo per *«tutti gli atti autonomamente impugnabili»*.

Il legislatore qualifica il contraddittorio come *«informato ed effettivo»*, da svolgersi sulla base di uno schema di atto comunicato al contribuente, con assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni per presentare osservazioni, ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo, *«a pena di annullabilità»* dell’atto conclusivo.

La disposizione rappresenta un punto di svolta nella disciplina dell’attività accertativa, nella misura in cui codifica il principio secondo cui il contribuente deve poter conoscere gli elementi su cui si fonda la pretesa dell’amministrazione finanziaria ed essere messo nelle condizioni di far pervenire le proprie osservazioni *antecedentemente* all’adozione dell’atto impositivo.

La partecipazione, tuttavia, non si esaurisce in un’apparente facoltà di replica mista alla possibilità di far pervenire osservazioni, bensì presuppone che il

resistenza”, allegando le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede procedimentale e il conseguente pregiudizio sostanziale subito (Corte di cassazione, sentenza n. 24823 del 2015; in senso conforme, ex multis, Corte di cassazione, sezione quinta, ordinanza 1° aprile 2021, n. 9076; ordinanza n. 7690 del 2020; sezione quinta, ordinanza 3 ottobre 2019 n. 24699 e ordinanza n. 17897 del 2019)». In quest’ottica, la scelta legislativa coeva di inserire, tramite l’art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi), la disciplina dell’invito obbligatorio a comparire nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione (ex art. 5-ter d.lgs. n. 218 del 1997), nonché la tipizzazione della prova di resistenza nella dimostrazione, in concreto, da parte del contribuente, delle ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio avesse avuto luogo, denota un’evoluzione del sistema verso un principio generale, pur tuttavia mantenendo un’applicazione limitata alle sole imposte sussumibili entro questa procedura.

soggetto destinatario dell'ispezione possa, a fronte di una chiara e completa comunicazione degli elementi istruttori, incidere concretamente sull'esito del procedimento.

Come anticipato, dunque, il contraddittorio rappresenta, *prima facie*, una garanzia procedurale in favore del contribuente, funzionale alla tutela dei suoi diritti, configurandosi al contempo come strumento di efficienza e legittimazione dell'azione amministrativa, riducendo il contenzioso tramite il confronto tra posizioni giuridiche *in nuce* opposte e legandosi, inevitabilmente alla previsione di cui all'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212, ove si enucleano i principi di collaborazione e buona fede quali connotati irrinunciabili dei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

In relazione all'applicabilità del contraddittorio preventivo, la novella legislativa prevede alcuni casi di esclusione tipica, rimessi al decreto ministeriale.

A valle, infatti, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024, recante la “*Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*”¹⁷⁹, esclude le ipotesi a contenuto standardizzato o vincolato, come «*gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati*»¹⁸⁰, di pronta

¹⁷⁹ Pubblicato in G.U. Serie Generale n.100 del 30 aprile 2024.

¹⁸⁰ Art. 2 DM 24/2024: tutti gli atti emessi aventi ad oggetto esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati: i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 e 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme ad essa affidate; gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e gli atti di recupero di cui all'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati; gli atti di intimazione autonomi di cui all'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione; gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni: tasse automobilistiche erariali; addizionale erariale della tassa automobilistica; tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione; imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli; gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali; gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica; gli avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità nonché dei documenti di accompagnamento

*liquidazione*¹⁸¹ e di controllo formale delle dichiarazioni¹⁸² individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione» dall'operatività del contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-bis.

Sul piano intertemporale, il D.L. 29 marzo 2024, n. 39, all'art. 7, comma 2, chiarisce che le disposizioni dell'art. 6-bis «non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024». Pertanto:

- per gli atti anteriori al 30 aprile 2024, la giurisprudenza di legittimità ha continuato ad applicare i criteri formati prima della riforma (in particolare, la distinzione tra tributi armonizzati, con diritto ad essere sentito secondo il modello Sopropé/Kamino e tributi non armonizzati, con obblighi solo se previsti da legge), poiché l'art. 6-bis non opera *ratione temporis* su tali atti. Ne discende che le violazioni del contraddittorio in materia IVA restano giudicate alla luce del diritto UE (con eventuale prova di resistenza), mentre per i tributi non armonizzati residua l'operatività delle norme speciali e dei consolidati indirizzi pre-riforma;
- per gli atti emessi dal 30 aprile 2024, l'art. 6-bis impone il contraddittorio generalizzato sugli atti autonomamente impugnabili, salvo le eccezioni tipizzate dal D.M. 24 aprile 2024, risultando così centrali, nelle liti successive alla riforma:

della circolazione, presentati dai soggetti obbligati ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative; gli avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze.

¹⁸¹ Art. 3 D.M. 24/2024: gli atti emessi che derivano dai controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dei dati che l'amministrazione possiede: le comunicazioni degli esiti del controllo, anche relativamente alla liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata; le comunicazioni degli esiti dei controlli; gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni; gli inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento.

¹⁸² Art. 4 D.M. 24/2024: si considera di controllo formale della dichiarazione ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati; conseguentemente, sono esclusi dall'obbligo di contraddittorio le comunicazioni degli esiti del controllo formale.

- (i) la verifica della riconducibilità dell'atto all'area degli automatizzati/vincolati/di pronta liquidazione esclusi;
- (ii) la completezza della comunicazione di schema di atto (fatti, prove, criteri di calcolo, norma applicata);
- (iii) il rispetto del termine minimo di 60 giorni;
- (iv) l'eventuale ricorrenza, puntualmente motivata, del fondato pericolo per la riscossione.

L'art. 7-*bis* del medesimo decreto fornisce, poi, un'interpretazione autentica di profili applicativi dei commi 1-2, chiarendo che gli atti suscumbibili nella novella legislativa sono quelli che recano una pretesa impositiva, mentre rimangono escluse le situazioni per le quali sono già previste forme di contraddittorio anticipato, e, quindi gli accertamenti antielusivi (come quello previsto dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente), quelli in materia di ritenute effettuate in applicazione della direttiva "madre-figlia" (ex art. 27-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e gli atti in materia di disallineamento da ibridi (ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142).

Il contraddittorio pre-accertativo non trova applicazione nemmeno per gli atti di recupero aventi ad oggetto crediti di imposta inesistenti, ed oltre a quelli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nemmeno per il diniego di istanze di rimborso, tenendo conto dell'entità dell'importo di cui si richiede la restituzione.

Le specifiche recentemente introdotte, tuttavia, per buona parte della dottrina¹⁸³, sollevano significative riserve sistematiche e applicative. Le criticità emergono, anzitutto, dalla scelta di intervenire su un complesso normativo appena entrato in vigore ricorrendo allo strumento dell'interpretazione autentica, che, per sua natura, seleziona uno dei

¹⁸³ <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/05/25/quer-pasticciaccio-brutto-contraddittorio-preventivo>.

significati possibili della norma interpretata e lo rende definitivamente prevalente sugli altri.

Vieppiù, rimangono inalterate le disposizioni previgenti, come l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, in materia antielusiva.

Si rileva, infatti, che comparando gli istituti coesistenti, lo schema d'atto delineato dall'art. 6-*bis*, comma 3 risulta sovrapponibile alla richiesta di chiarimenti *ex art.* 10-*bis*, comma 6.

Perpetuare la disciplina speciale, rispetto al modulo generale, presenta almeno tre ordini di problemi:

- a differenza dell'art. 6-*bis*, la disciplina antielusiva non consente di accordare al contribuente un termine superiore a sessanta giorni per l'esercizio del diritto al contraddittorio, benché le fattispecie presentino di regola maggiore complessità;
- l'art. 10-*bis*, comma 7, prevede regole più stringenti circa la proroga del termine di notifica degli accertamenti, in particolare quando la richiesta di chiarimenti sopraggiunga in prossimità della decadenza dall'esercizio della potestà impositiva;
- diversamente da quanto stabilito dall'art. 6-*bis*, comma 3, manca, nella fase pre-accertativa, un esplicito diritto di accesso agli atti del fascicolo. Ne deriva un effetto paradossale, se non discriminatorio, causato proprio dalla norma di interpretazione autentica, che esclude espressamente l'operatività dell'art. 6-*bis*, comma 1 nel confronto antielusivo. Oltretutto, anche volendo adottare, in chiave di interpretazione adeguatrice, la soluzione più garantista, permane una maggiore rigidità dei termini dell'art. 10-*bis* rispetto a quelli dell'art. 6-*bis*, che renderebbe, in concreto, pressoché impossibile l'effettivo esercizio dell'accesso.

In aggiunta, la formulazione dei nuovi commi 2 e 2-*bis* dell'art. 6 d.lgs. 218/1997 apre un ulteriore fronte interpretativo. Il comma 2 disciplina la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione per i contribuenti *«nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio*

preventivo»; il comma 2-bis regola, invece, l'ipotesi degli atti per i quali si applica il contraddittorio previsto dall'art. 6-bis.

Posto che all'antielusione non si estende l'art. 6-bis, la conclusione sarebbe l'applicabilità del comma 2, con presentazione dell'istanza entro il termine per il ricorso e sospensione dei termini d'impugnazione per novanta giorni.

Nondimeno, il testo del comma 2 non rinvia all'art. 6-bis, ma si riferisce genericamente agli atti per i quali il contraddittorio preventivo non si applica: pare evocare atti diversi da quelli disciplinati dall'art. 10-bis, per i quali, al contrario, come noto, una compiuta forma di contraddittorio esiste da sempre.

Al tenore letterale delle norme, conseguirebbe che la riforma sottragga ai destinatari di avvisi antielusivi la possibilità stessa di esperire l'adesione.

Irragionevoli differenze applicative si replicano poi nella prevista esclusione, dal contraddittorio anticipato, degli avvisi di recupero di crediti inesistenti, ipotesi in cui il difetto del presupposto costitutivo del credito viene automaticamente ricondotto dal legislatore a tipiche frodi fiscali in cui la rapidità di azione e di intervento prevale su qualsiasi garanzia partecipativa, precludendo così al contribuente la possibilità di interloquire previamente con l'ufficio per dimostrare la sussistenza dei requisiti – oggettivi o soggettivi – previsti dalla legge.

Anzi, la preventiva qualificazione del credito, come non spettante¹⁸⁴ o inesistente, ad opera dell'amministrazione finanziaria, diviene la condizione logica a monte con cui si decide, a valle, l'ammissibilità o meno del contraddittorio, nonostante sia proprio l'inesistenza del credito la questione

¹⁸⁴ La scelta appare tanto più discutibile ove si consideri che, al momento dell'approvazione dell'emendamento, la travagliata distinzione tra inesistenza e non spettanza dei crediti d'imposta era in via di revisione da parte del Governo nell'ambito del decreto legislativo sulle sanzioni; e che, dopo l'esame parlamentare, si è ritenuto di riscrivere le norme originariamente sottoposte ai pareri della delega. In sostanza, il Parlamento – pur manifestando, attraverso le Commissioni competenti, riserve sull'impostazione governativa – ha nel contempo stabilito, con disposizione presentata come di interpretazione autentica, che per gli atti diretti al recupero di un oggetto normativamente incerto il contraddittorio non si applica.

sostanziale che dovrebbe essere oggetto di confronto tra Fisco e contribuente¹⁸⁵.

Sul fronte giurisprudenziale, le prime applicazioni del contraddittorio preventivo mostrano una fisionomia composita, nella quale si intrecciano la ricostruzione del raggio d'azione dell'obbligo partecipativo e l'individuazione delle sue deroghe “per rischio”, con effetti immediati sull'efficacia degli atti impositivi e sul riparto dell'onere probatorio circa i presupposti della deroga.

Nel contempo, sul versante dei tributi locali, il quadro normativo di accompagnamento – fra cui il “*correttivo ter*” approvato in via preliminare il 14 luglio e lo schema di decreto delegato che rimette a Regioni ed enti locali l'individuazione degli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale sottratti al diritto al contraddittorio informato ed effettivo, nonché la lettura unitaria del termine di sessanta giorni dopo lo schema d'atto quale spazio cumulativo per accesso e controdeduzioni – influenza e, in certa misura, spiega la diversità degli esiti registrati in sede di merito.

Il *genus* della deroga per “fondato pericolo per la riscossione” viene calibrato, da parte dei giudici, lungo una direttrice di stretta tipicità dei presupposti esonerativi.

L'ufficio può legittimamente omettere il confronto anticipato ove offra elementi circostanziati circa una condotta evasiva, un'imminente insolvenza del contribuente, ovvero altre circostanze concrete che rendano verosimile l'ostacolo alla riscossione in caso di dilazione procedimentale.

Proprio così si esprime la CGT di Caserta¹⁸⁶, nel respingere l'impugnazione concentrata sul difetto di contraddittorio, valorizzando il nesso fra condotta e

¹⁸⁵ Sul punto, persuasivamente, vd. G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2025.

¹⁸⁶ CGT di primo grado di Caserta, sentenza 2005/7/2025, in A. Taglioni, “*Dai giudici arriva il tagliando al contraddittorio preventivo*”, Il Sole 24 ORE, 17 agosto 2025. Nel caso di specie, con il primo motivo di ricorso, la società contribuente si duole dell'illegittimità dell'avviso di accertamento che, a detta della ricorrente, non sarebbe stato preceduto dal contraddittorio preventivo. La Corte ritiene il motivo di doglianza infondato: “*L'Amministrazione finanziaria è autorizzata a procedere con l'emissione di atti impositivi senza previo contraddittorio in presenza di un “fondato pericolo per la riscossione”. Questo permette una reazione più rapida e diretta in situazioni critiche, facilitando azioni immediate*”.

rischio e, soprattutto, l'onere – a carico dell'amministrazione – di rendere il pericolo un fatto processualmente dimostrato e non una formula di stile.

Questa stessa logica, che lega la deroga alla prova di circostanze puntuali, viene ripresa dalla CGT di Ancona, a conferma di un orientamento che, sebbene non ancora sedimentato, tende a ricondurre l'eccezione alla verifica di requisiti rigorosi¹⁸⁷.

per salvaguardare gli interessi finanziari dello Stato. Il concetto di "fondato pericolo per la riscossione" si riferisce a situazioni in cui l'Amministrazione finanziaria percepisce un rischio che il ritardo nell'esecuzione di un atto impositivo possa compromettere la capacità di riscuotere le somme dovute. Tali situazioni possono includere casi di evasione fiscale acclarata, insolvibilità imminente del contribuente o altre circostanze che possano significativamente ostacolare la riscossione effettiva delle imposte. Dai controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate di Caserta, nei confronti dei fornitori della società verificata, è risultato che le società Società_1, Società_2 Srls2, Società_4 srls e Società_5 Srls, sono soggetti economici inesistenti costituiti al solo ed unico fine di emettere false fatturazioni a favore di terzi. Ciò posto, l'Ufficio ha correttamente rappresentato le circostanze in base alle quali ha ritenuto sussistente il fondato pericolo per la riscossione ravvisandole in due fondamentali circostanze, e precisamente: evasione fiscale acclarata per l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, stato di liquidazione in cui versa la società verificata dal 22/12/2021. Da ciò il fondato pericolo per la riscossione. Per altro, contrariamente a quanto assunto dalla ricorrente, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (Cass. Sez. Un. sent. n. 24823 del 09.12.2015). Nel caso in esame, al di là del dato formale, nella sostanza un contraddittorio vi è stato. Nello specifico, dall'esame dell'atto impugnato, si rileva che l'Ufficio ha preso atto ed ha sistematicamente risposto a tutte le osservazioni che la parte ha prodotto nella nota prot. 192115 del 02/08/2024, confutandole puntualmente e rilevando che la documentazione ad essa allegata era diversa da quella reperita in sede di verifica; per cui l'eccezione di parte si riduce ad un mero formalismo, avendo l'Ufficio preso atto della documentazione trasmessa dalla società controllata, ritenendola non idonea a superare i rilievi contenuti nel pvc prodromico all'atto impugnato". Tutte le sentenze quivi riportate risultano disponibili all'url: <https://bancadati.giurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it/>.

¹⁸⁷ CGT di primo grado di Ancona, sentenza 199/1/2025. Anche in questa circostanza "il ricorrente sostiene che l'atto sia stato emesso in violazione degli obblighi sul contraddittorio preventivo, non essendo neppure giustificabile il mancato contraddittorio con il fondato pericolo per la riscossione indicato dall'Ufficio nell'atto. L'Ufficio ha correttamente precisato che il mancato contraddittorio è dipeso dalla presenza del fondato pericolo della riscossione, come espressamente previsto dall'art. 6-bis della Legge 212/2000: "Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione". Si osserva che nel caso in esame la posizione del contribuente risulta estremamente infedele, che per anni ha esercitato un'attività di vendita di veicoli anche con importanti volumi di vendite, senza mai adempiere ad alcun obbligo fiscale. Quindi bene ha fatto l'Ufficio a procedere con l'accertamento nei tempi più celeri possibili".

A rafforzare il perimetro applicativo della deroga concorre, ancora, l'attenzione riservata alle violazioni penalmente rilevanti accertate dalla Guardia di finanza: la loro emersione, secondo la CGT di Matera, è idonea a fungere da indice qualificato della sussistenza del pericolo, tale da giustificare l'anticipazione dell'atto senza previa interlocuzione¹⁸⁸.

La scelta di ancorare l'esonero a dati oggettivi comporta, per converso, che, in mancanza di quei dati, l'atto venga colpito nella sua validità per difetto della fase partecipativa: è la conclusione cui approda la CGT di Aosta¹⁸⁹, che

¹⁸⁸ CGT di primo grado di Matera, sentenza 161/2/2025. La Corte spiega come “con riferimento al secondo motivo del ricorso, violazione dell'art. 6-bis della L. n. 212/2000, per non aver l'Ufficio, preventivamente, instaurato un contraddittorio informato ed effettivo con la contribuente, le giustificazioni addotte dall'Ufficio nell'atto di accertamento, spiegano chiaramente che il contraddittorio preventivo è stato accantonato in ragione del fondato pericolo per la riscossione (art. 6-bis, comma 2, l. 212/2000) così come evidenziato dai militari della GdF che nel PVC, dopo aver rilevato “elementi di prova, penalmente rilevanti, riconducibili alla mancata e/o insufficiente erogazione di beni e servizi a favore dei richiedenti asilo e dallo stesso Ufficio che, analizzando i dati in suo possesso, ha rilevato e contestato la situazione di grave difficoltà economica ed operativa in cui versava e versa la Società_1 e pertanto giustificano a pieno titolo la scelta di non espletare alcun contraddittorio preventivo in ragione di un fondato rischio di riscossione e, dunque, della opportunità di emettere l'accertamento nel più breve tempo possibile così come previsto dal comma 2 dell'art. 6 bis citato. In ultimo, dall'analisi dei verbali e degli elementi raccolti dalla GdF e dallo stesso Ufficio emerge inequivocabilmente un quadro probatorio che in maniera chiara ed univoca denota l'insussistenza delle operazioni documentate dalle fatture emesse e ricevute dalla società ricorrente nell'ambito dei presunti rapporti commerciali intrattenuti con le società fornitrici”.

¹⁸⁹ CGT di primo grado di Aosta, sentenza 21/1/2025: “Nel caso di specie, l'applicazione della nuova disciplina del contraddittorio preventivo non appare revocabile in dubbio, posto che dalla documentazione versata in giudizio risulta che l'atto impugnato è stato registrato e notificato in data 27 agosto 2024. Né appare persuasiva la tesi dell'Ufficio circa l'ipotesi di fondato pericolo per la riscossione (come tale in grado di legittimare la deroga all'obbligo del contraddittorio preventivo), considerato che l'intervenuta procedura di liquidazione giudiziale della società ricorrente appare istituzionalmente deputata a tutelare le posizioni creditorie secondo il principio della par condicio creditorum. Per quanto riguarda il meccanismo di operatività del nuovo principio del contraddittorio previsto dal menzionato art. 6 bis, occorre evidenziare che la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 7829 del 22 marzo 2024, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle SS.UU. in ordine alla questione di massima di particolare importanza che riguarda la c.d. “prova di resistenza”. Si ricorda, infatti, che, durante la vigenza dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 (ora abrogato e sostituito dal menzionato art. 6 bis), la Corte di Cassazione a SS.UU., con pronuncia n. 24823/2015, aveva statuito che l'inosservanza dell'obbligo dell'Amministrazione di instaurare un'interlocuzione preventiva con il contribuente poteva portare all'invalidità dell'atto impositivo quando quest'ultimo assolvesse alla “prova di resistenza”, individuata dalla Corte di Cassazione a SS.UU. nella prospettazione, da parte del contribuente, in concreto, delle ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Tali ragioni, secondo le SS.UU., non dovevano essere pretestuose, ma non era necessario che fossero fondate, ossia tali da portare ad un accoglimento nel merito. La recente ordinanza n. 7829/2024, a fronte della nuova normativa del contraddittorio contenuta nel menzionato art. 6 bis che non reca indicazioni espresse circa la portata della c.d. prova di resistenza, rinnova la richiesta d'intervento delle SS.UU., sui contenuti e limiti della prova di resistenza, anche a fronte della diversa impostazione della giurisprudenza unionale, secondo cui la violazione del contraddittorio

annulla l'atto reputando infondata l'allegazione dell'ufficio secondo cui la liquidazione giudiziale della società equivarrebbe, di per sé, a rischio attuale per la riscossione. Il giudice, facendo leva sulla funzione della procedura concorsuale di garantire la *par condicio creditorum*, ritiene insufficiente la sola pendenza di tale procedura a sostenere la deroga.

Non manca, tuttavia, una lettura opposta, espressa dalla CGT di Pisa¹⁹⁰, per la quale l'assoggettamento alla procedura concorsuale integra *ex se* il "pericolo" rilevante, abilitando l'ufficio a superare il contraddittorio preventivo e segnalando una divaricazione non meramente casistica, ma di

endoprocedimentale può comportare l'annullamento della decisione se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (Corte di giustizia 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 82; si cfr. anche Corte cost. 21 marzo 2023, n. 47). Alla luce dei principi giurisprudenziali esposti, il Collegio osserva che, nel caso di specie, le ragioni esposte da parte ricorrente con riferimento al procedimento e ai calcoli effettuati dall'Ufficio nella ricostruzione della contabilizzazione del valore delle rimanenze, non appaiono pretestuose, o meramente "vacue", ossia tali da configurare, "in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (cfr. Cass. SS.UU. n. 7829/2024). Non solo: tali ragioni, se fossero state prospettate in sede di contraddittorio preventivo, avrebbero condotto a risultati diversi, come dimostrato dal fatto che l'Amministrazione ha provveduto, in corso di giudizio, ad emettere atti di autotutela parziale per tutti gli anni oggetto di verifica fiscale e relativi atti di accertamento, essendosi "accorta" di un originario errore di calcolo rappresentato dal maggior valore delle rimanenze al 31/10/2022, rideterminandolo in euro 270.755,00 e conseguentemente adeguando le relative pretese tributarie. Si ritiene, pertanto, che, nel caso di specie, la c.d. prova di resistenza della violazione dell'obbligo di preventivo contraddittorio sia stata assolta. Conseguentemente, il ricorso deve essere accolto, e, per l'effetto, l'atto impugnato deve essere annullato".

¹⁹⁰ CGT di primo grado di Pisa, sentenza 87/1/2025. L'amministrazione resistente, in riferimento al primo motivo evidenzia come la presenza di un'istanza di concordato preventivo, richiamata nell'atto impugnato, sia di per sé sufficiente a dimostrare l'esistenza di un oggettivo fondato pericolo per la riscossione da parte dell'Erario e di conseguenza a giustificare l'assenza del contraddittorio preventivo. A fortiori, la suddetta assenza sarebbe stata comunque giustificata dal fatto che l'atto di recupero avesse ad oggetto il disconoscimento di crediti di imposta ritenuti essere inesistenti. La Corte accoglie l'obiezione, in quanto "l'assoggettamento della contribuente ad una procedura concorsuale determina di per sé l'esistenza del pericolo per la riscossione ed esclude la necessità di particolari motivazioni al riguardo (Cassazione n.7947/2021). Sulla base di quanto ha affermato la Cassazione SS.UU. sentenza n. 34419/2023 il credito è da considerarsi inesistente ricorrendo "congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento»".

principio, sul valore presuntivo della crisi d'impresa e sulla soglia probatoria dell'eccezione.

La verifica rigorosa del perimetro dell'articolo 6-bis emerge anche fuori dal "rischio per la riscossione", quando la tipologia dell'atto – e, soprattutto, il grado di attività valutativa in esso presente – impone di qualificare la fattispecie alla stregua di accertamento in senso proprio e non già di mera liquidazione o controllo formale.

In quest'ottica, si collocano le decisioni in materia catastale: la CGT di Lecco¹⁹¹ ritiene che l'avviso che rettifica classamento e rendita non possa essere emesso senza lo schema d'atto, in assenza del confronto informato, ed anche la CGT di Trieste¹⁹² replica, su analoga vicenda, l'impostazione favorevole all'anticipazione dialettica.

In tema di imposte indirette si scorge il medesimo crinale fra atti di pronta liquidazione e atti che incorporano un *quid* valutativo: a Forlì¹⁹³, ove l'amministrazione riquifica l'atto registrato, applicando imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale anziché fissa, il giudice esclude che l'avviso di liquidazione rientri nella previsione del comma 2 dell'articolo 6-

¹⁹¹ CGT di primo grado di Lecco, sentenza 38/2/2025, per la quale: *“non appare quindi evincibile dal tenore della normativa né dal tenore letterale del D.M. 24.04.2024, che siano da ritenersi esclusi dal principio del contraddittorio gli accertamenti in rettifica del classamento e delle rendite catastali, se pur emanati a seguito di denuncia di accatastamento o variazione a mezzo DOCFA, non essendo la previsione inclusa tra gli atti specificatamente elencati scaturenti da controlli automatizzati o semiautomatizzati, né configurabile tra gli atti di pronta liquidazione o conseguenti a controlli formali, anch'essi esclusi dal contraddittorio preventivo [...] Come è noto con l'introduzione dell'istituto del contraddittorio preventivo obbligatorio, il legislatore ha inteso garantire al contribuente il diritto di essere sentito prima che l'amministrazione emetta un atto che possa incidere negativamente sulla sua sfera giuridica fornendogli la possibilità di interloquire con la PA, presentando osservazioni allo scopo di dirimere eventuali contestazioni e, conseguentemente, il contenzioso. L'atto impugnato deve quindi essere annullato come previsto dal comma 1 del richiamato art.6bis della legge n.212/2000. Restano assorbite le ulteriori questioni”*.

¹⁹² CGT di primo grado di Trieste, sentenza 111/2/2025: *“Se ne ricava che l'accertamento catastale, sia esso frutto o meno di una procedura partecipativa, deve essere preceduto dal contraddittorio, ed a maggior ragione nel caso in esame, dove l'accertamento determina superfici diverse, considera maggiori unità immobiliari e quantifica valori in netto contrasto con i dati forniti nella dichiarazione Docfa. Argomenti a favore della obbligatorietà del contraddittorio preventivo si possono dedurre anche dall'art.7 bis del D.L. 29/03/2024 n.39 che, nel fornire l'interpretazione autentica dei commi 1 e 2 dell'art. 6-bis Legge n.,212/2000 in materia di ambito di applicazione del contraddittorio preventivo, stabilisce che il comma 1 non si applica agli atti "per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente...". Caratteristiche queste che non pare riscontrarsi nella procedura catastale tramite dichiarazione Docfa”*.

¹⁹³ CGT di primo grado di Forlì, sentenza 33/2/2025.

bis, riconoscendo che la natura dell'intervento – non riducibile a mera liquidazione tabellare – attragga l'obbligo partecipativo; di segno contrario, l'orientamento della CGT di Milano¹⁹⁴, che, in presenza di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro proporzionale emesso a seguito di permuta immobiliare senza rettifica della base imponibile, qualifica l'atto come di pronta liquidazione, ritenendo insussistente la pretesa violazione del contraddittorio.

La linea di demarcazione fra tipologie escluse e ricomprese, lungi dall'essere nominalistica, si alimenta del contenuto sostanziale dell'atto e del grado di accertamento che esso implica: ciò spiega perché, in un diverso ambito – quello dei crediti d'imposta – la CGT di Gorizia¹⁹⁵ dapprima scandagli la natura del credito contestato, verificando se ricorrano i connotati dell'"inesistenza" in senso tecnico; esclusa tale qualificazione, ritiene illegittimo l'atto di recupero per mancato svolgimento del contraddittorio.

Sul fronte dei tributi locali, la giurisprudenza di merito declina il tema dell'obbligo di contraddittorio alla luce delle agevolazioni IMU e delle attività valutative in materia TARI, facendo leva sul medesimo discrimine sostanziale: se la pretesa presuppone una valutazione in ordine all'*an* o al *quantum*, non ci si trova al cospetto di una pronta liquidazione che il legislatore delegato sottrae al confronto, ma di un accertamento, in cui il contributo difensivo del contribuente entra a far parte dell'istruttoria e ne qualifica la legittimità.

¹⁹⁴ CGT di primo grado di Milano, sentenza 1854/8/2025. La Corte ritiene che *"siano infondati i primi due motivi di ricorso, in quanto l'avviso di liquidazione risulta congruamente motivato e, quanto alla mancata attivazione del contraddittorio, come ha correttamente rilevato l'Ufficio trattasi di atto rientrante nel novero di quelli di c.d. "pronta liquidazione", non avendo l'Amministrazione Finanziaria provveduto a una rettifica del valore della base imponibile"*.

¹⁹⁵ CGT di primo grado di Gorizia, sentenza 26/2/2025. Per valutare se l'eccezione relativa al mancato svolgimento della procedura di contraddittorio preventivo sia fondata, la Corte richiama la necessità, in via preliminare, di accertare se, nella specie, ricorra o meno un'ipotesi di inesistenza dei crediti d'imposta utilizzati dalla ricorrente.

Così, in materia di agevolazioni IMU negate, la CGT di primo grado di Verbania¹⁹⁶ e quella di Belluno¹⁹⁷, entrambe nel senso di far gravare sul

¹⁹⁶ CGT di primo grado di Verbania, sentenza 23/1/2025, in “*TRIBUTI LOCALI – LA GIURISPRUDENZA. Dall’Imu alla Tari i requisiti per applicare le nuove garanzie*”, Il Sole 24 ORE, 17 agosto 2025. Secondo la Corte “pur mancando dei riferimenti ai tributi locali, il decreto [D.M. del 24 aprile 2024] fornisce indicazioni che possono essere utili per definire quali siano gli atti da escludere dal contraddittorio, ossia per individuare gli atti dei tributi locali che possono definirsi automatizzati o sostanzialmente automatizzati: trattasi di “ogni atto emesso dall’amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall’incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione”. Tale definizione va necessariamente interpretata in relazione a quella che è la finalità del contraddittorio preventivo, costituita dalla partecipazione condivisa del contribuente al procedimento di accertamento, destinata alla corretta contestazione delle violazioni, attraverso la riconosciuta possibilità del contribuente di difendersi prima dell’effettiva contestazione. Secondo principi ricavabili, in via interpretativa, da tali premesse, non dovrebbero essere soggetti all’obbligo del contraddittorio tutti gli atti che nascono dall’elaborazione di dati informatici ben conosciuti dal contribuente e per i quali poco avrebbe da controdedurre in fase di contraddittorio, mentre restano soggette all’obbligo tutte quelle situazioni nelle quali il Comune accerta una situazione diversa da quella che ha inteso dichiarare il contribuente: in tale ipotesi rientra, con tutta evidenza, il non riconoscimento di agevolazioni. Nel caso di specie, è certa e incontestata l’omissione del contraddittorio endo-procedimentale e l’avviso di accertamento è stato emesso a seguito del disconoscimento di un’agevolazione invocata dal contribuente, di cui il Comune ha ritenuto la non spettanza. Deve pertanto ritenersi integrata, con l’omissione del contraddittorio, una violazione formale ormai assistita da sanzione di annullabilità in sé, a prescindere dalla prova di resistenza cui si richiamava la giurisprudenza nel vigore della precedente normativa”.

¹⁹⁷ CGT di primo grado di Belluno, sentenza 24/1/2025, secondo cui: “Gli avvisi di accertamento impugnati devono essere annullati ai sensi dell’art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), nel testo introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che, in attuazione della delega per la riforma fiscale conferita mediante la l. 9 agosto 2023, n. 111, ha definitivamente positivizzato il principio del contraddittorio informato ed effettivo, attribuendo allo stesso, salvo specifiche eccezioni espressamente individuate, la portata di principio generale stabilito a pena di annullabilità degli atti dell’Amministrazione finanziaria, incluse le Regioni e gli Enti locali i quali, in virtù dell’art. 1, commi 3-bis e 3-ter, l. 212/2000, sono tenuti ad adeguare i rispettivi ordinamenti disciplinando i procedimenti di loro competenza in modo da assicurare garanzie non inferiori a quelle stabilite dai principi dello Statuto. Le modalità minime di attuazione del contraddittorio sono a loro volta precisate dal citato art. 6-bis, nel senso che l’Amministrazione finanziaria comunica al contribuente uno schema di atto corrispondente alla tipologia della pretesa formulata (es. avviso di accertamento), assegnando alla parte termine per proporre controdeduzioni, ed è tenuta a specificare, nella motivazione dell’eventuale atto impositivo, le ragioni per le quali non abbia ritenuto di accogliere le osservazioni del contribuente. La disposizione in parola deve ritenersi immediatamente applicabile nel caso di specie, per effetto della norma di interpretazione autentica introdotta dall’art. 7-bis del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 (convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67), posto che gli avvisi di accertamento IMU in esame rientrano nell’ambito degli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, e non sono riconducibili al novero di quelli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, esclusi dal contraddittorio ai sensi del comma 2 dell’art. 6-bis l. 212/2000 e del decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 24 aprile 2024 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 100, del 30 aprile 2024). In particolare, il presupposto dell’azione di recupero promossa dal Comune di Pieve di Cadore non è costituito dal semplice omesso versamento di un importo già determinato (nel qual caso si rientrerebbe nell’ambito di una pronta liquidazione senza necessità di contraddittorio), bensì del recupero della differenza tra quanto versato in base all’aliquota ridotta applicata dal

Comune l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo *prima* dell'adozione della misura impositiva, a testimonianza di un orientamento che, nel segmento locale, privilegia la funzione cooperativa del procedimento e la necessità di un confronto informato sulle condizioni costitutive del beneficio.

Ancora in chiave locale, la CGT di Avellino¹⁹⁸ trae dalla natura valutativa dell'attività dell'ente – incidente sia sull'*an* che sul *quantum* – la necessità che l'avviso sia preceduto dal contraddittorio, ribadendo la vocazione dell'istituto a presidiare gli spazi in cui il potere non si limita ad una mera trasposizione di dati aritmetici, ma si confronta con apprezzamenti suscettibili di venire agevolati dalle controdeduzioni dell'interessato.

Tuttavia, non mancano orientamenti più restrittivi, dove il criterio discrezionale torna ad essere quello dell'utilità procedimentale. Per la CGT di Roma¹⁹⁹, in caso di omessi versamenti IUC-IMU, la comunicazione preventiva non è dovuta, giacché il contribuente si trova in una condizione di piena conoscibilità dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, sì da rendere tendenzialmente ininfluenza l'innesto di una fase partecipativa.

contribuente e la somma pretesa dall'Ufficio in base all'aliquota ordinaria, ossia di una questione di fatto e di diritto che avrebbe richiesto, a livello istruttorio, l'espletamento degli incombenzi procedurali previsti a pena di annullabilità dall'art. 6-bis, l. 212/2000".

¹⁹⁸ CGT di primo grado di Avellino, sentenza 309/2/2025. Si rileva qui come il decreto MEF del 24 aprile 2024, nell'individuare gli atti dell'amministrazione finanziaria che non devono essere preceduti dal contraddittorio preventivo, non indichi gli atti fiscali dei comuni, ribadendo la necessità "che siano gli enti locali a recepire nel proprio ordinamento le disposizioni di cui al citato art. 6-bis: infatti, nel preambolo del decreto, si richiamano i commi 3-bis e 3-ter dell'art. 1 della legge n. 212/2000, i quali prevedono che le disposizioni dello Statuto "valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie" e che le "regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela".

¹⁹⁹ CGT di primo grado di Roma, sentenza 5409/26/2025: "Nel sistema dell'imposta comunale sugli immobili, come correttamente affermato dalla difesa di Roma Capitale, "l'attività di accertamento in rettifica o d'ufficio, viene svolta unicamente dai Comuni, sulla base delle informazioni fornite direttamente dai contribuenti (tramite le dichiarazioni) o desunte dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'ammontare delle rendite catastali per i fabbricati e del reddito dominicale per i terreni. Verificati i versamenti effettuati dai contribuenti, ovvero i casi di omesso pagamento dell'imposta, il Comune emette motivato avviso di accertamento con l'individuazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ed interessi (ex art. 11 D.Lgs. n. 504/92)". Nel caso in esame, trattandosi di omessi versamenti IUC-IMU, la comunicazione preventiva al ricorrente, da parte di Roma Capitale, non era affatto obbligatoria in quanto la stessa parte ricorrente era in grado di conoscere i presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale".

La ricostruzione del sistema locale non è univoca nemmeno sul piano regolatorio dello stesso obbligo di contraddittorio.

Una parte della giurisprudenza di merito – si veda, in particolare, la CGT di Messina²⁰⁰, seguita da quella di Cagliari²⁰¹ – reputa che, non avendo il D.M. 24 aprile 2024 disciplinato i tributi locali e difettando un regolamento comunale che recepisca nel proprio ordinamento le disposizioni dell'articolo 6-bis, non sia possibile invocare l'annullabilità dell'atto per mancata attivazione del contraddittorio: un'impostazione che assegna addirittura alla fonte regolamentare locale un ruolo condizionante l'operatività della garanzia procedimentale, quasi a costo di farne dipendere la tutela dalla tempestività dell'ente nell'adeguare il proprio ordinamento.

Diversamente ragiona la CGT di Chieti²⁰², che, prescindendo dalla previa approvazione di un regolamento comunale, afferma la sussistenza

²⁰⁰ CGT di primo grado di Messina, sentenza 1986/11/2025: “con riferimento all’ambito di operatività del c.d. contraddittorio preventivo obbligatorio, dispone che “non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione”. Il decreto in questione, emanato dal MEF in data 24 aprile 2024, ha disciplinato unicamente l’ambito dei tributi erariali, senza individuare atti inclusi nel perimetro dei tributi locali ed esclusi dal contraddittorio obbligatorio. Rispetto a questi ultimi il decreto conferma piuttosto la necessità che siano gli enti locali a recepire nel proprio ordinamento le disposizioni di cui al citato art. 6-bis. Ed infatti, nel preambolo del decreto, si richiamano i commi 3-bis e 3-ter dell’art. 1 della legge n. 212/2000, i quali prevedono che le disposizioni dello Statuto “valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie”, fermo restando che le “regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela”. In assenza di previsioni ad hoc, non può dunque ritenersi operante nella materia de qua il principio invocato”.

²⁰¹ CGT di primo grado di Cagliari, sentenza 282/1/2025: “Quanto all’omesso preventivo contraddittorio, l’eccezione non è fondata in quanto le previsioni dello Statuto del contribuente che lo hanno previsto quale principio generale dell’azione amministrativa (art. 6 bis), prevedono che esso sia espressamente disciplinato dagli enti locali (art. 1 commi 3 bis e 3 ter). Spetta pertanto al Comune la decisione in merito alla applicazione del contraddittorio preventivo in materia di tributo locale IMU, così come anche chiarito dal d.m. 24.4.2024, in applicazione dell’art. 6-bis Statuto cit. Poiché il Comune resistente non ha previsto alcuna forma di preventivo contraddittorio, l’eccezione è infondata”.

²⁰² CGT di primo grado di Chieti, sentenza 141/2/2025: “quanto all’eccezione preliminare di difetto di contraddittorio preventivo, giova evidenziare che, tenuto conto di quanto disposto dal comma 2 dell’articolo 6-bis della legge 212/2000, nonché dal successivo decreto ministeriale del 24 aprile 2024, nulla viene particolarmente specificato in ordine alla casistica relativa agli atti degli enti locali cui si applica il contraddittorio preventivo ed anzi, nelle premesse del citato decreto è proprio richiamata la previsione dell’articolo 1, comma 1, lettera a), numero 3), del decreto legislativo n. 219 del 2023 che inserisce i commi 3-bis e 3-ter nell’articolo 1 della legge n. 212 del 2000 i quali prevedono che le disposizioni dello Statuto “valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad

dell'obbligo di contraddittorio: il che, sebbene non sciolga i nodi di coordinamento fra fonti statali e autonomia locale, indica un differente modo di intendere l'immediata precettività del diritto al contraddittorio nel segmento territoriale, sganciandolo dalla condizione sospensiva dell'intervento regolamentare.

Il contrasto riflette l'incertezza transitoria di un quadro in evoluzione: da un lato, la spinta verso l'uniformità di una garanzia minima, dall'altro, la rimessione alle amministrazioni locali dell'individuazione degli atti esclusi, con il rischio di un mosaico di regole che potrebbero segmentare l'esperienza del contribuente sul territorio.

I casi ricordati consentono evidenziare alcuni profili sistematici: innanzitutto, l'obbligo di contraddittorio non viene ridotto ad un adempimento formale, ma si lega alla sostanza dell'azione amministrativa e alla funzione epistemica del contributo difensivo; di qui la centralità dell'indagine, ricorrente nelle decisioni, sulla "natura" dell'atto (di pronta liquidazione *versus* di accertamento) e sul contenuto valutativo che esso incorpora.

Stabilire se un atto cada dentro o fuori il campo applicativo dell'articolo 6-bis dipende, prima che dalla sua rubrica, dal tipo di attività cognitiva che l'ufficio vi ha profuso, e dall'eventuale fabbisogno di contraddittorio per completare l'istruttoria.

Sotto altro profilo, la deroga "per rischio" pretende una dimostrazione caso per caso di elementi che facciano ritenere che il tempo del contraddittorio pregiudicherebbe la riscossione: così, da un lato, si circoscrive l'eccezione a fatti indicativi di evasività ed insolvenza imminente, aggiungendo che la

adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione" e che le "regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela". Da ciò discende che, allo stato, lo stesso Ministero delle Finanze non ha ritenuto di fornire alcuna indicazione sull'applicazione del contraddittorio preventivo da parte degli enti locali. A quanto sopra consegue che, quantomeno relativamente ai citati Enti locali, il contraddittorio obbligatorio è da ritenersi necessario anche relativamente all'Avviso di accertamento che ci occupa, con la conseguenza che, laddove non venga provato che lo stesso sia stato effettivamente e prodromicamente effettuato, l'atto impugnato deve considerarsi nullo. Sotto tale profilo, di conseguenza, l'atto che ci occupa appare viziato e, pertanto, va caducato".

rilevanza penale delle violazioni può fungere da indizio qualificato con valenza presuntiva; dall'altro, al contrario, si respinge l'automatismo della crisi come "pericolo.

La dialettica fra queste due linee segnala differenze di impostazione sul *quantum* probatorio richiesto per derogare a una garanzia che, per sua natura, sarebbe destinata ad operare come regola e non come eccezione.

Gli effetti processuali delle scelte interpretative sono evidenti: dove il contraddittorio manca in un ambito in cui è dovuto, l'atto viene travolto; ove, invece, l'atto viene qualificato come di pronta liquidazione o il "rischio" ritenuto sussistente, il vizio si reputa inesistente ed il ricorso respinto.

Nel contesto locale, la differenziazione è persino più marcata: la tutela può essere veicolata direttamente dalla natura valutativa della pretesa oppure compressa, in prima battuta, dall'assenza di un regolamento, salvo l'emersione di letture che ancorano l'obbligo ad una immediata efficacia dello Statuto.

L'idea comune è comunque che il contraddittorio non sia un fine, ma piuttosto un mezzo di conoscenza, la cui omissione è tanto più grave quanto più l'amministrazione si muove su terreni valutativi, e tanto meno giustificabile quanto più l'atto si presenta come mera liquidazione predeterminata.

Tra le questioni aperte, tre profili appaiono destinati a richiedere ulteriori chiarimenti: la misura dell'onere motivazionale che grava sull'ufficio quando intende invocare la deroga per rischio, nonché la consistenza della base fattuale richiesta per sostenerla in giudizio; la definizione operativa della categoria degli "atti di pronta liquidazione" ed il rapporto fra forma dell'atto e sostanza dell'attività valutativa, per prevenire interpretazioni etichettali che svuotino la garanzia; il coordinamento, nel segmento dei tributi locali, fra la precettività dello Statuto e le discipline attuative degli enti, con l'esigenza di evitare che l'effettività del confronto dipenda da una geografia regolatoria disomogenea.

Ad ogni modo, nel corso della prima stagione applicativa, le decisioni giudiziali, pur non uniformi, convergono nell'intendere l'istituto del contraddittorio preventivo come direttamente impattante sul cuore della

decisione amministrativa e sulla sua giustificazione: quanto più l'azione impositiva si nutre di valutazioni e di ricostruzioni complesse, tanto più il contraddittorio preventivo emerge – in positivo – come sede di integrazione istruttoria e, in negativo, come fonte di invalidità ove omesso senza ragione sufficiente.

La messa a punto legislativa in corso sul versante dei locali con il terzo Decreto correttivo del codice della crisi e la chiarificazione giurisprudenziale dei confini della deroga per “rischio” saranno, i banchi di prova su cui misurare la tenuta sistematica dell'equilibrio fra esigenze di efficacia della riscossione e garanzie di partecipazione procedimentale, misurabili in termini di *tax compliance* e di principio di proporzionalità nell'esercizio del potere impositivo.

5. Il nuovo prisma della cooperazione fiscale: verso la tax compliance

La progressiva affermazione di un modello relazionale fondato non più soltanto sull'esercizio autoritativo e repressivo del potere di controllo, ma su un'interazione intrisa di collaborazione, fiducia reciproca e dialogo costante, riflette un'evoluzione culturale oltre che giuridica, che trova il proprio fondamento nei principi di buona fede, trasparenza e *proporzionalità*, codificati in via generale all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente e corroborati da una crescente attenzione verso il tema della *tax compliance*, l'adempimento volontario e consapevole degli obblighi fiscali²⁰³.

²⁰³ Cfr. F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e consolidamento*, Torino, Giappichelli, 2022; G. Marino, R. Moro, *Proposte normative per valorizzare gli istituti della cooperative compliance, del tax control framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un “bollino verde”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2023, p. 961; G. Marino, *Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia*, in *Il Fisco*, n. 41, 2023; A. Nuzzolo e P. Valente, *“Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco”*, in *Il Fisco*, n.19, 2014, p. 1853 ss; G. Allevato, *“La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”*, in *Corriere Tributario*, 40, 2016, p. 3051; G. Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996; R. Marchetto, *Tendenze moderne nel rapporto tra contribuente e Fisco*, in *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*, 2015; G. Melis, *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *il Fisco*, n. 3, 2024.

A livello sovranazionale, è l'OCSE a segnare una svolta, a partire dal rapporto del 2008²⁰⁴, sugli intermediari fiscali, in cui auspica la costruzione di una “relazione rafforzata” tra contribuenti e autorità fiscali²⁰⁵.

Secondo l'Organizzazione, tale rapporto deve fondarsi sulla comprensione reciproca delle logiche d'impresa, sulla trasparenza dell'azione amministrativa e sull'impegno dei contribuenti a comunicare tempestivamente eventuali incertezze interpretative.

L'obiettivo è quello di creare un contesto in cui la prevenzione del rischio fiscale prevalga sulla repressione *ex post* delle violazioni, anche attraverso il coinvolgimento attivo degli intermediari fiscali, chiamati a cooperare con l'amministrazione nella promozione di condotte corrette.

Questo orientamento conduce alla elaborazione, nel 2013²⁰⁶, del concetto di *cooperative compliance*, intesa come modalità di gestione del rapporto tributario imperniata sulla cooperazione istituzionalizzata, preventiva e strutturata, in grado di promuovere la certezza del diritto, la qualità dell'azione amministrativa e la competitività dei sistemi fiscali.

²⁰⁴ OECD, “Study into the role of tax intermediaries”, 2008.

²⁰⁵ Nel rapporto OCSE, si lega la nozione di relazione rafforzata al concetto di *mutual trust*: “by contrast, the enhanced relationship is based on establishing and sustaining mutual trust between taxpayers and revenue bodies. This can be achieved through the following behaviours: in dealings with taxpayers, revenue bodies demonstrating understanding based on commercial awareness, impartiality, proportionality, openness through disclosure and transparency, and responsiveness; and in dealings with revenue bodies, taxpayers providing disclosure and transparency. The Study Team recommends revenue bodies establish a tax environment in which trust and co-operation can develop so that enhanced relationships with large corporate taxpayers and tax advisers can exist. [...] In many countries, this relationship already exists. A strategy of positive engagement with tax advisers offers potentially significant benefits to all parties in the tax system. In particular, it can add to revenue bodies' understanding of tax advisers and the role they play in the tax system, as well as understanding of their clients and broader developments in the economy. This, in turn, should result in improved risk and compliance strategies and better-focused information requests and dialogue with taxpayers, resulting in reduced compliance costs for all. For taxpayers and advisers, such a dialogue can lead to the development of advance rulings, public guidance, standards for evaluation of administrative programmes and other steps to increase certainty and responsiveness”.

²⁰⁶ OECD, “Co-operative Compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance” - Australian Tax Office, “Risk differentiation framework” – 2013.

Ventiquattro Stati membri dell'OCSE risultano già all'epoca coinvolti in forme di implementazione di tale modello, pur con gradi diversi di articolazione normativa e operativa²⁰⁷.

Nel contesto italiano, il recepimento del modello di *cooperative compliance* trova espressione legislativa nel D.lgs. n. 128/2015²⁰⁸, poi modificato e rafforzato dal D.lgs. n. 221/2023 e, più di recente, dal D.lgs. n. 108/2024, in attuazione della legge delega n. 111/2023.

Il legislatore istituisce così un regime opzionale di *adempimento collaborativo*, originariamente riservato ai contribuenti con un volume di affari o ricavi superiore a dieci miliardi di euro – ridotto nel tempo fino all'attuale soglia di 750 milioni – ed oggi esteso anche a soggetti che abbiano ottenuto un interpello per nuovi investimenti o partecipino a gruppi IVA o a gruppi societari che soddisfino il requisito dimensionale²⁰⁹.

Cuore del regime è l'adozione, da parte del contribuente, di un sistema interno di gestione del rischio fiscale – il c.d. *Tax Control Framework* (TCF)²¹⁰ – che il D.lgs. 221/2023 rende oggetto di certificazione obbligatoria²¹¹.

²⁰⁷ Tra i primi, l'Australia (2001), il Sud Africa (2004), l'Irlanda e i Paesi Bassi (2005). Trattasi, principalmente, di Paesi *common law* che adottano schemi di accordo formalizzati, applicabili solo ad alcune categorie di soggetti passivi, sulla base di requisiti di solidità fiscale oggettivi.

²⁰⁸ Cfr. A. Germani e F. Mariotti, "La *cooperative compliance*: come cambia il rapporto fra Fisco e contribuente", in *La Gestione Straordinaria delle Imprese*, 6, 2016, pp. 35-45, reperibile sul sito www.gdctax.it; M. Leo, "Cooperative compliance: una strada lunga e impervia", in *Il Fisco*, 2016, 38, pp. 3616 ss; ASSONIME, *Circolare n. 14/2016: Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance*, reperibile sul sito www.assonime.it; V. Azzolini – G. Gargiulo – R. Lupi, *La cooperative compliance: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 4, 2015, p. 401 ss.

²⁰⁹ A. Dodero – B. Ferroni, *Adempimento collaborativo potenziato e possibile estensione del sistema di controllo del rischio fiscale alle PMI*, in *Il Fisco*, n. 6, 2024, p. 507.

²¹⁰ Cfr. E. Barbiani, *L'adempimento collaborativo a confronto con le best practice in ambito di Tax Control Framework*, in *Corriere Tributario*, n. 3, 1014, p. 232; F. Gavioli, *Guida alle nuove disposizioni in materia di adempimento collaborativo*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 7, 2024, p. 26; M. Lio – E. Macario, *Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 5, 2023, p. 447.

²¹¹ L'art. 4, comma 1-bis del d.lgs. 128/2015, dispone: "Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui al comma 1, predisposto in modo coerente con le linee guida di cui al comma 1-quater, deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili".

Attraverso questo strumento, l'impresa si impegna a identificare e comunicare in via preventiva all'amministrazione eventuali criticità interpretative, instaurando così un processo di *audit* condiviso.

La *ratio* sottesa è evidente: una controversia fiscale rappresenta, per la grande impresa, un costo anche reputazionale e di sistema, che può e deve essere evitato tramite strumenti di controllo interni, convalidati dall'amministrazione²¹².

Il regime di *cooperative compliance* implica obblighi reciproci²¹³. Da un lato, il contribuente è tenuto a comunicare tempestivamente le operazioni a rischio e a promuovere una cultura imprenditoriale fondata sulla correttezza; dall'altro, l'Agenzia delle Entrate deve valutare con trasparenza e oggettività i presidi adottati, attivando il contraddittorio prima di assumere decisioni potenzialmente pregiudizievoli²¹⁴.

L'adesione comporta benefici rilevanti: dalla possibilità di instaurare controlli preventivi rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, alla vincolatività delle posizioni espresse dall'amministrazione nell'ambito del

²¹² G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, op. cit.

²¹³ L'art. 5 del decreto in commento è rubricato *Doveri e disciplina*: per l'Agenzia, valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1; pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva; promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza; realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime; esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile; debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza; per il contribuente, istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate; comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile; promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

²¹⁴ F. Gavioli, "Guida alle nuove disposizioni in materia di adempimento collaborativo", op. cit., p. 26.

dialogo instaurato, fino alla semplificazione delle istanze di interpello e alla sospensione delle sanzioni per i rischi tempestivamente comunicati.

In assenza di condotte fraudolente, le sanzioni non si applicano per i rischi “significativi” segnalati prima della dichiarazione, mentre per quelli “non significativi” è prevista una riduzione alla metà, con sospensione della riscossione fino alla definizione dell’accertamento²¹⁵.

²¹⁵ L’art. 6, nel disciplinare gli effetti del regime, include: “la possibilità per i contribuenti di pervenire con l’Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell’anticipazione del controllo; una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all’applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l’interpellante ravvisa rischi fiscali. L’Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l’idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l’adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all’interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l’Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all’Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con regolamento del Ministro dell’economia e delle finanze sono disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell’Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento. Inoltre, Nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, l’Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un’istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione. Tra gli ulteriori benefici poi, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all’Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l’interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione. Infine, quando il contribuente adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell’accertamento, mentre è facoltà del contribuente comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati”. Il D.lgs. 221/2023 ha inoltre introdotto un regime semplificato per i contribuenti che, pur non potendo accedere al regime ordinario, adottano un TCF certificato: anche per loro sono previsti benefici sanzionatori, a condizione che i rischi siano comunicati mediante interpello ai sensi dell’art. 11 dello Statuto del contribuente.

Parallelamente al regime collaborativo, il legislatore ha introdotto una costellazione di strumenti volti a rafforzare la *compliance*, classificabili in tre gruppi²¹⁶.

Un primo gruppo comprende istituti finalizzati a favorire la collaborazione del contribuente, anche successivamente all'inizio dell'attività istruttoria, come le comunicazioni preventive ex L. 190/2014²¹⁷ e il ravvedimento operoso, ampliato quanto a termini e condizioni di accesso²¹⁸.

Un secondo gruppo include strumenti che offrono certezza anticipata circa il corretto trattamento fiscale, come l'interpello (compreso quello rafforzato per nuovi investimenti²¹⁹) e gli accordi preventivi per imprese multinazionali²²⁰.

Un terzo gruppo comprende, infine, strumenti di monitoraggio generalizzato, quali la dichiarazione precompilata²²¹, gli indici sintetici di affidabilità²²² e, naturalmente, il regime stesso dell'adempimento collaborativo.

²¹⁶ G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, op. cit.

²¹⁷ La L. 29 dicembre 2022, n. 197, legge di bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e di bilancio pluriennale per il triennio 2023 – 2025, modificando l'art. 1, L. 23 dicembre 2014, n. 190, innova la disciplina del regime agevolato previsto per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, innalzando a 85.000 euro il limite dei ricavi conseguiti o compensi percepiti nell'anno precedente per rientrare nel regime: cfr. D. Di Matteo, *Il punto su...l'assetto strutturale del c.d. "regime forfetario" e il trade-off tra equità fiscale ed efficienza*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2023.

²¹⁸ Le modifiche apportate all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 (ravvedimento operoso): lasciano inalterate le percentuali di riduzione delle sanzioni previste alle lettere da a) alla c) del comma 1, che vanno ancora da 1/10 ad 1/4 del minimo; intervengono sulle fattispecie previste alle b-bis) (riduzione a 1/7), b-ter) (riduzione a 1/6), b-quater) (riduzione a 1/5) e c) del comma 1, sulla base delle novità apportate allo Statuto dei diritti del contribuente; dispongono l'introduzione, al comma 1, della nuova lettera b-quinquies) (riduzione a 1/4), e dei nuovi commi 2-bis (cumulo giuridico) e 2-ter (esclusione del ravvedimento in caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 gg). Ai sensi di quanto previsto dall'art. 5, D.Lgs. n. 87/2024, la nuova disciplina del ravvedimento si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

²¹⁹ Le diverse tipologie di interpello vengono enucleate al primo comma dell'art. 11 dello Statuto: cfr. A. De Roma, *La riforma dell'interpello attuata dal D.lgs. n. 219/2023*, in *Tax News – Giappichelli*, Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2024; G. Melis, *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali*, op. cit., pp. 4441 e ss.; G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Coregulation*, Giappichelli, Torino, 2023, 24.

²²⁰ La normativa vigente in materia di accordi preventivi è contenuta nell'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, e ulteriori disposizioni attuative, con particolare riferimento alle modalità di instaurazione della procedura, sono state fornite dal Provvedimento prot. n. 2016/42295 del 21 marzo 2016 del Direttore dell'Agenzia delle entrate: cfr. A. Mastromatteo – B. Santacroce, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, *Il Fisco*, n. 38, 2015; G. Gaffuri, *Il ruling internazionale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2004.

²²¹ Ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

²²² Per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni. Istituiti annualmente con Decreto Ministeriale, al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e stimolare

I già menzionati istituti, originati dai principi di collaborazione e buona fede codificati all'art. 10 dello Statuto, si rendono necessari anche a causa delle riattualizzate esigenze sistemiche di riduzione del rischio fiscale per le imprese, ai fini di efficientamento della concorrenza sul mercato.

In tale ottica, l'attuazione del tributo non può più essere concepita come mero esercizio coercitivo, bensì, piuttosto, come processo partecipato e razionale, orientato ad una fiscalità giusta, sostenibile ed economicamente efficace.

6. Limite ai poteri istruttori del Fisco: il principio di proporzionalità

6.1 Origine e ricezione del principio di proporzionalità nel diritto tributario

Il principio di proporzionalità acquisisce progressivamente una centralità ineludibile nel sistema delle garanzie del contribuente, affermandosi come *canone generale di limitazione del potere amministrativo impositivo*.

La sua matrice originaria, riconducibile alla giurisprudenza costituzionale tedesca²²³ ed ai fondamenti dell'ordinamento europeo, si evolve in un

l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti attraverso l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali. Per garantire collaborazione e trasparenza, il decreto-legge n. 50/2017 prevede anche l'istituzione di una "Commissione di Esperti", alla quale si richiede un parere sulla capacità degli ISA di rappresentare le realtà cui si riferiscono. Gli esperti sono nominati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, tenuto conto anche delle segnalazioni dell'Amministrazione finanziaria, delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali.

²²³ Quivi vige come *Übermaßverbot*, divieto di eccesso: si rinvia a F. Fleiner, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1912, p. 354 e R. von Krauss, *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrecht*, Hamburg, 1955, p. 94): l'idoneità (*Geeignetheit*), la necessità (*Erforderlichkeit*) e, infine, la proporzionalità in senso stretto (*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*; sul punto *Bundesverfassungsgericht*, 11, p. 6, 1958, in *BVerfGE* 7, pp. 377 e ss. Cfr. inoltre: A.M. Sandulli, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in Riv. Trim. dir. Pubbl., 1995, p. 341; S. Cassese, *Le basi del diritto amministrativo*, Il Mulino, Bologna 2001, p. 319; F. Nicotra, *I principi di proporzionalità e di ragionevolezza dell'azione amministrativa*, in *Federalismi.it*, p. 19; S. Cognetti, *Il principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e analisi sistematica*, Torino, 2011; C. Buccico, *L'applicazione del principio di proporzionalità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 3, pp. 933-964; G. Ingraio, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, 9, p. 970; R. Cordeiro Guerra, *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 28 ottobre 2023; D.U. Galetta, *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione europea)*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2019, 6, p. 907.

parametro di giudizio trasversale, applicabile a tutte le forme di esercizio del potere pubblico che incidano sulla sfera giuridica del cittadino.

Nel settore dell'accertamento fiscale, tradizionalmente caratterizzato da una forte impronta autoritativa e da una debole cultura del contraddittorio, l'affermazione del principio di proporzionalità introduce una significativa torsione garantista, imponendo all'amministrazione finanziaria una nuova responsabilità nel selezionare e calibrare gli strumenti istruttori a sua disposizione.

Persino il consolidarsi di una giurisprudenza nazionale e sovranazionale sempre più attenta al bilanciamento tra efficienza dell'azione di contrasto all'evasione e tutela dei diritti fondamentali rende evidente la necessità di superare una concezione meramente strumentale dei poteri ispettivi, orientando l'azione amministrativa verso criteri di ragionevolezza, adeguatezza e necessità.

In questo contesto si colloca l'intervento innovativo operato dal legislatore con il D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che introduce nell'ordinamento tributario l'art. 10-ter dello Statuto dei diritti del contribuente, dedicato espressamente al principio di proporzionalità nel procedimento impositivo.

Tale previsione normativa, pur nella sua formulazione sintetica, conferisce dignità normativa a un principio fino ad ora operante soltanto in via interpretativa e giurisprudenziale.

In termini generali, il principio di proporzionalità impone che ogni attività amministrativa limitativa di diritti o imposta ai cittadini sia congrua, necessaria ed equilibrata rispetto al fine di interesse pubblico perseguito.

In ambito comunitario, la proporzionalità viene espressamente enunciata all'art. 5 del Trattato UE²²⁴ come criterio di esercizio delle competenze e riconosciuta come principio generale del diritto dell'Unione Europea applicabile anche agli Stati membri quando attuano il diritto UE.

²²⁴ Al paragrafo 4, si chiarisce che: *“in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità”*.

Vieppiù, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea lo recepisce esplicitamente all'art. 52, paragrafo 1²²⁵, ponendo come condizione imprescindibile per qualsiasi limitazione dei diritti garantiti la conformità al principio di proporzionalità.

Nel contesto nazionale italiano, prima dell'esplicita positivizzazione normativa, il radicamento costituzionale del principio è evidente, ove esso si collega alla clausola dell'eguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.), affiancandosi al principio di ragionevolezza come criterio di controllo dell'esercizio del potere pubblico.

A seguire, decisiva per la formalizzazione del principio è la legge generale sul procedimento amministrativo: l'art. 1, co. 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241 (come modificato nel 2005) stabilisce che l'attività amministrativa è retta, oltre che dai principi di economicità, efficacia, imparzialità ecc., anche “dai principi dell'ordinamento comunitario”.

Ciò permette di ritenere direttamente vigente il principio di proporzionalità nell'azione di tutte le pubbliche amministrazioni, incluse quelle fiscali.

In parallelo, è la stessa Corte di Giustizia UE che contribuisce a diffondere la cultura della proporzionalità in materia di tributi armonizzati, per cui le misure nazionali anti-elusive o anti-evasive non devono eccedere quanto necessario per conseguire lo scopo legittimo di tutela del gettito, in modo da non violare la libertà di impresa o altri principi europei²²⁶.

²²⁵ L'articolo 52 mira a fissare la portata dei diritti e dei principi della Carta e a definire norme per la loro interpretazione. Il paragrafo 1 tratta del sistema delle limitazioni. La formula usata si ispira alla giurisprudenza della Corte di giustizia: “secondo una giurisprudenza costante, restrizioni all'esercizio dei diritti fondamentali possono essere operate, in particolare nell'ambito di un'organizzazione comune di mercato, purché tali restrizioni rispondano effettivamente a finalità di interesse generale perseguite dalla Comunità e non si risolvano, considerato lo scopo perseguito, in un intervento sproporzionato ed inammissibile che pregiudicherebbe la stessa sostanza di tali diritti” (sentenza del 13 aprile 2000, causa C-292/97, punto 45 della motivazione).

²²⁶ Cfr. CGUE del 16 maggio 2017, C-682/15. La Corte, superando un proprio precedente volto alla tutela delle relazioni diplomatiche, ribadisce l'importanza che, anche in questo ambito, siano rispettati i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra cui il diritto del contribuente di contestare richieste istruttorie manifestamente sproporzionate: “l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che un amministrato, cui sia stata inflitta una sanzione pecuniaria per inottemperanza ad una decisione amministrativa che gli ingiunge di fornire informazioni nel contesto di uno scambio tra amministrazioni tributarie nazionali in forza della direttiva 2011/16, è legittimato a contestare la legittimità di tale decisione”. Per un esame della sentenza, vd. S. Dorigo, *La tutela del contribuente nel corso*

Il concetto di proporzionalità si snoda dunque come principio trasversale che integra, specificandoli, i diritti costituzionali del contribuente, fungendo da strumento di bilanciamento: da un lato, quale “limite positivo” all’azione impositiva, impedendo che il perseguimento dell’interesse fiscale si traduca in una lesione ingiustificata dei diritti del contribuente; dall’altro, riconnettendo valori apparentemente contrapposti, grazie alla scelta del mezzo meno invasivo a tutela dei diritti individuali, ma ugualmente adeguato alle esigenze erariali²²⁷.

Questo concetto calza particolarmente in materia di poteri istruttori: l’Amministrazione finanziaria dispone di poteri incisivi di indagine ed ispezione, la cui legittimità e correttezza d’uso vanno saggiati alla luce della proporzionalità, al fine di individuare i limiti “quantitativi e qualitativi” di tali poteri.

Non a caso, proprio in riferimento all’attività di verifica fiscale, la dottrina parla della proporzionalità come “criterio cardine” per definire l’ampiezza delle scelte amministrative in sede di controllo, ossia per valutare se, esercitando quei poteri, l’amministrazione resti entro un ambito ragionevole o travalichi in eccesso di potere²²⁸.

Già alcuni richiami normativi settoriali riflettono questa esigenza di equilibrio: l’art. 12, co. 5, L. 212/2000²²⁹, disponendo che la permanenza dei

di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia, in Tax News – Giappichelli, Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario.

²²⁷ Cass. civ., Sez. trib., sent. 22 gennaio 2020, n. 1299; Cass. civ., sentt. n. 992/2015 e n. 28390/2013, in *Giustizia Civile Massimario*, 2020, secondo cui L’Ufficio deve compiere, di volta in volta, una attività di bilanciamento degli interessi in gioco, tra cui l’interesse del privato a non subire limitazioni delle proprie libertà personali e quello fiscale a non pregiudicare l’efficacia dei controlli. Il fine è quello di assicurare un’equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell’espletamento della verifica: cfr. Cass. civ., Sez. trib., sent. 22 gennaio 2020, n. 1299; Cass. civ., sentt. n. 992/2015 e n. 28390/2013, in *Giustizia Civile Massimario*, 2020.

²²⁸ Cfr. V. Fanti, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012.

²²⁹ Nel dettaglio, la disposizione prevede che: “la permanenza degli operatori civili o militari dell’amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell’indagine individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell’ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l’eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici

verificatori presso la sede del contribuente non possa superare i trenta giorni lavorativi (prorogabili di ulteriori trenta in casi complessi), tipizza concretamente la proporzionalità, in quanto mira a evitare controlli eccessivamente prolungati e onerosi per il contribuente.

Lo stesso art. 12, co. 2²³⁰, impone che le verifiche siano condotte durante l'orario ordinario di lavoro e senza intralciare il normale svolgimento dell'attività del contribuente oltre il necessario.

Simili regole indicano che il legislatore, tramite il principio del minimo mezzo, intende bilanciare l'azione impositiva con il diritto del contribuente a non subire ingerenze sproporzionate nella sua sfera organizzativa e personale.

6.2 Segue. Proporzionalità e poteri istruttori

Nell'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, il principio di proporzionalità opera come vincolo *ex ante* - l'organo procedente è tenuto a scegliere solo le misure adeguate e strettamente necessarie per raggiungere lo scopo di accertamento - ed *ex post*, quale criterio di sindacato in sede giurisdizionale, sulla legittimità dell'azione amministrativa, con possibile invalidazione degli atti istruttori eccedenti²³¹.

Il parametro della proporzionalità può essere scomposto in tre *sub*-criteri: idoneità del mezzo al conseguimento dell'obiettivo prefissato; necessità, per cui tra i vari mezzi idonei, va scelto quello meno gravoso per il privato;

giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

²³⁰ La norma prevede che "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. Sono comunque sempre applicabili l'assistenza e la rappresentanza del contribuente ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

²³¹ Cfr. A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2020, I, pp. 5 e ss; A. Contrino, G. Consolo - C. Sgattoni, *Il diritto tributario nel confronto tra prassi e dottrina. Casi e questioni*, Pisa, 2021.

proporzione, in termini di giusto equilibrio tra beneficio pubblico e sacrificio imposto al privato.

Applicando questi concetti ai poteri di indagine tributaria²³², nella prassi, ove l'amministrazione intenda verificare la correttezza di detrazioni IVA su acquisti, l'accesso presso la sede del contribuente per esaminare fatture e registri è un mezzo idoneo; viceversa, un sequestro massivo di documentazione bancaria, in assenza di sospetti di frode finanziaria, risulta essere un mezzo non direttamente mirato allo scopo specifico.

Ancora: qualora l'ufficio possa acquisire un dato attraverso una semplice richiesta al contribuente od una consultazione alle banche dati, non dovrebbe ricorrere a metodi più invasivi, come perquisizioni o convocazioni forzose, salvo mancata collaborazione.

In tal senso, le richieste di documenti o notizie ai contribuenti devono circoscriversi a quanto pertinente all'oggetto del controllo, senza scadere in eccessi onerosi o generici²³³, così come un accesso²³⁴ domiciliare presso l'abitazione del contribuente, tutelato dall'art. 14 Cost., è ammesso solo laddove vi siano elementi concreti che facciano ritenere che ivi si trovino prove rilevanti di evasione, e comunque va svolto previa garanzie di legge²³⁵.

²³² Cfr. R. Miceli, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), 2012, p. 615.

²³³ Cfr. S. Marchese, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Diritto pratica tributaria*, 2013, I, pp. 493 e ss; G. Vanz, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 5, pp. 1912-1943.

²³⁴ Cfr. F.A. Cimino, *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.* 2008, 2, pp. 391-410; A. M. Gaffuri, *Potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rassegna tributaria*, 2000, 2, p. 536; cfr. in giurisprudenza, Cass. civ., Sez. trib., 09/01/2024 (ud. 21/11/2023, dep. 09/01/2024), n. 763, in *Diritto & Giustizia*, 2024.

²³⁵ Cfr. C. Marrazzo, *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente in Giurisprudenza delle imposte*, 2017, 2, Vol. n. XC diretta da B. Assumma-C. Berliri - A. Di Pietro - M. Miccinesi - I. Vacca - T. Alesci, *L'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso presso i locali del contribuente: natura e regime giuridico*, in *Processo Penale e giustizia*, 2015, 1, pp. 87 e ss. Nella giurisprudenza amministrativa, già il Consiglio di Stato (Ad. Plen. n. 5/2015) ha affermato la proporzionalità come vizio autonomo dell'azione amministrativa e la violazione del principio come eccesso di potere.

Nel settore delle sanzioni tributarie e delle misure cautelari fiscali²³⁶, la Corte di Giustizia UE e la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo reiterano la necessaria loro proporzionalità alla gravità della violazione²³⁷.

Parimenti, misure come il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni per reati tributari devono rispettare un equilibrio tra l'entità del supposto debito tributario ed il valore dei beni sequestrati, tale da non confliggere con il diritto di proprietà²³⁸.

In ambito interno, la recente introduzione dell'art. 10-ter nello Statuto dei diritti del contribuente²³⁹, ad opera del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, formalizza legislativamente il principio, attribuendo ad esso una funzione regolativa dell'intero procedimento tributario.

Il legislatore pone a carico dell'amministrazione l'obbligo di modulare i propri interventi secondo criteri di proporzionalità, imponendo una valutazione *caso per caso* dell'idoneità, necessità ed adeguatezza delle misure adottate. La violazione di tale prescrizione può determinare, come previsto, l'annullabilità dell'atto impositivo.

Per quanto concerne strettamente l'istruttoria tributaria, l'obbligo trova un'applicazione concreta nei meccanismi autorizzatori previsti per l'esercizio dei poteri istruttori. La normativa vigente (art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 52 del D.P.R. n. 633/1972) distingue, a seconda della natura dei luoghi oggetto di accesso, diverse forme e livelli di autorizzazione, con l'evidente

²³⁶ Cfr. R. Cordeiro Guerra, *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 28 ottobre 2023; G. Ingraio, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Riv. Dir. Trib., 2014, 9, p. 970.

²³⁷ Si veda, *ex multis*, la causa C-210/10 Urbán, sul principio di proporzionalità delle sanzioni IVA.

²³⁸ Cass. pen. SS.UU. n. 10561/2014, riconosce la proporzionalità quale parametro per il sequestro sui beni dell'indagato in reati fiscali.

²³⁹ La norma specifica che: 1. *Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità. 2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo. 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.*

intento di calibrare l'intervento pubblico in modo proporzionale alla sua incidenza sulla sfera individuale²⁴⁰. In particolare:

- per l'accesso nei locali destinati esclusivamente all'attività economica del contribuente è richiesta una previa autorizzazione scritta del Capo dell'Ufficio²⁴¹;
- per l'accesso nei luoghi adibiti anche ad abitazione, la legge pretende, in aggiunta, un'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica;
- infine, per gli accessi in locali destinati esclusivamente a uso abitativo²⁴², è necessario che ricorrano "gravi indizi" di violazione delle norme tributarie, a fronte dei quali il pubblico ministero può rilasciare l'autorizzazione motivata, nella prospettiva di un effettivo controllo giurisdizionale sulla compressione delle libertà fondamentali.

Tale articolazione normativa evidenzia l'influenza diretta del principio di proporzionalità sulla conformazione dei poteri istruttori e sulla necessità di una previa valutazione di adeguatezza, utilità e necessità delle misure adottate.

L'autorizzazione non si configura come atto meramente formale, bensì come un presidio sostanziale di legalità, al fine precipuo di delimitare l'ambito soggettivo ed oggettivo dell'intervento ispettivo, ed assicurare che esso si svolga nei limiti di quanto strettamente necessario, costituendo uno strumento di legittimazione dell'intera operazione amministrativa.

²⁴⁰ Cfr. G. Izzo, *I verificatori sono responsabili dei danni conseguenti all'accertamento fiscale errato*, in *Resp. Civ. e Prev.*, 2023, 5, 1558, nota a Cassazione civile, Sez. III, 28 febbraio 2023, n. 5984; A. Contrino, G. Consolo - C. Sgattoni, *Il diritto tributario nel confronto tra prassi e dottrina. Casi e questioni*, op. cit.

²⁴¹ Cfr. A. Viotto, *Note sull'obbligatorietà dell'autorizzazione per l'accesso nei locali aziendali*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, p. 1334.

²⁴² Cfr. L. Cogliandro, *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'effettuazione di verifiche fiscali nei locali ad uso promiscuo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2023, 4, p. 1418; G. Ferrara, *Occorre una tutela giurisdizionale - effettiva e adeguata prima e dopo l'accesso domiciliare - l'inviolabilità del domicilio richiede una tutela - nel caso di accesso nell'ambito delle verifiche fiscali*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2019, 1, pp. 9 e ss.; C. Marrazzo, *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2017, 4, pp. 55-88.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sottolineano come solo l'autorizzazione renda “*legittima l'azione accertatrice*”, facendo sorgere “*a carico del contribuente l'obbligo di soggiacere a detta azione*”²⁴³.

In ragione della sua funzione garantista, il provvedimento autorizzatorio deve essere esibito al contribuente e da questi ricevuto in copia, corredato da una motivazione chiara e puntuale che illustri le ragioni per cui l'Ufficio ha ritenuto di adottare una misura istruttoria potenzialmente invasiva, invece di optare per modalità meno lesive.

In assenza di tale motivazione, l'intera attività ispettiva potrebbe essere ritenuta viziata, con conseguente inutilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione del principio di proporzionalità e delle garanzie procedurali, secondo quanto ora sancito anche dal nuovo art. 7-*quiquies*²⁴⁴ dello Statuto dei diritti del contribuente.

La regola generale di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione delle regole dell'istruttoria, ora adottata in ambito tributario, risulta idonea ad operare tanto nella fase amministrativa quanto in quella giurisdizionale; essa, pur dialogando con le figure della nullità,

²⁴³ Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 2 maggio 2016, n. 8587, in Massima Redazionale, 2016.

²⁴⁴ La novella sancisce l'inutilizzabilità “ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge”. Per un approfondimento: F. Pepe, *Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale [e plurale] dell'invalidità nel settore tributario*, in Riv. dottr. fisc., 1, 2022; F. Tesauo, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori, (a cura di), *Francesco Tesauo. Scritti scelti di diritto tributario. Vol. I – Principi e regole*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 153; M. Basilevacchia, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2, 2006, pp. 356 e ss.; L. Del Federico, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 6, I, 2010, 729 e ss.; F. Pistolesi, *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in Riv. dir. trib., I, 12, 2012, pp. 1131 e ss.; S. Zagà, *Le invalidità nel diritto tributario*, Utet, Padova, 2012; F. Pepe, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Giappichelli, Torino, 2012; F. Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Cedam, Padova, 2015; più di recente, G. Fransoni – N. Zanotti, *Manuale di diritto tributario. Attività conoscitiva e accertamento dei tributi*, Giappichelli, Torino, 2025, e F. Farri, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2, 2024, pp. 212 e ss., secondo cui “la nuova regolamentazione dell'invalidità degli atti dell'amministrazione segna il definitivo tramonto dell'ipotesi di applicare, in materia tributaria, le categorie di invalidità previste nel diritto amministrativo generale”.

dell'annullabilità e dell'irregolarità disciplinate dagli artt. 7-ter²⁴⁵, 7-bis²⁴⁶ e 7-quater²⁴⁷, se ne differenzia per funzione e tecnica di tutela, internalizzando la logica del divieto d'uso tipica dell'art. 191 c.p.p. e spostando il baricentro della protezione dal “vizio dell'atto” alla “regola di giudizio sulla prova” e, prima ancora, all'onere motivazionale che grava sull'azione accertativa²⁴⁸.

In tale prospettiva, si prevede un meccanismo di esclusione probatoria che non presuppone necessariamente l'incidenza su diritti fondamentali, ma che si attiva a fronte di qualsiasi contrarietà alla legge, procedimentale o sostanziale, nella raccolta del materiale istruttorio.

La riferibilità della regola tanto all'“accertamento amministrativo” quanto all'“accertamento giudiziale” confermano, d'altronde, l'ampiezza dell'ambito applicativo: la sanzione di inutilizzabilità esplica effetti *ex ante* sull'adozione dell'atto impositivo, in quanto condiziona la motivazione e, in difetto di un corredo probatorio “genuino”, conduce all'annullabilità del provvedimento; esplica effetti *ex post* nel processo, ove impone al giudice di espungere dal *thema probandum* le risultanze acquisite in violazione di legge, con eventuale effetto di caducazione dell'atto qualora le residue prove non siano sufficienti a sorreggere la pretesa²⁴⁹.

Così ricostruito, il principio di inutilizzabilità è chiamato a coordinarsi proprio con l'art. 10-ter. Dal combinato disposto degli articoli di riferimento si approda, in linea teorica, l'inutilizzabilità delle prove raccolte in violazione

²⁴⁵ Secondo la disposizione: “1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto. 2. I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito”.

²⁴⁶ La norma disciplina come: “1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. 2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio”.

²⁴⁷ L'irregolarità viene definita in negativo: “1. La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità”.

²⁴⁸ C. Borgia – A. Gargagli, “Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2025.

²⁴⁹ C. Borgia – A. Gargagli, “Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria”, *op. cit.*

del canone di proporzionalità, giacché tale violazione integra una “violazione di legge”.

Lo stesso statuto motivazionale dell’atto impositivo, riformato tramite l’espreso obbligo di indicare in motivazione i “mezzi di prova”, le evidenze a fondamento della ricostruzione fattuale, impone all’Amministrazione di esplicitare le fonti probatorie di cui si avvale e, parallelamente, preclude che l’atto si regga su elementi inutilizzabili; diversamente, la carenza o la contaminazione del corredo probatorio si traduce in annullabilità dell’avviso.

Il legame tra inutilizzabilità e regola di giudizio emerge altresì alla luce del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992: il giudice deve fondare la decisione sugli elementi che emergono in giudizio ed annullare l’atto se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive della pretesa e delle sanzioni, configurando una rigorosa consegna decisoria al giudice e, specularmente, una regola di condotta per l’Ufficio, che non può emettere provvedimenti di dubbia solidità probatoria.

Tali profili applicativi emergenti risultano particolarmente significativi in tema di accessi a luoghi protetti dal domicilio, di autorizzazione del pubblico ministero e di (in)idoneità del c.d. “consenso sanante” a colmare le lacune autorizzatorie.

In specie, per gli accessi in locali ad uso promiscuo, il legislatore – pur non esigendo gravi indizi – subordina l’ingresso all’autorizzazione del Procuratore della Repubblica, la quale non può ridursi ad un pedissequo richiamo alla richiesta dei verificatori, ma deve fondarsi su una valutazione autonoma e puntuale della legittimità della richiesta²⁵⁰, lasciando emergere le ragioni specifiche che rendono l’accesso indispensabile alla tutela dell’interesse erariale.

²⁵⁰ Cfr. A. Terlizzi, *L’autorizzazione della Procura della Repubblica priva di adeguata motivazione è illegittima* in *Diritto & Giustizia*, 2013, 1660, nota a Cassazione civile, Sez. VI, 17 dicembre 2013, n. 28188, la cui violazione può essere eccepita dal contribuente in sede di impugnazione c.d. differita. Sul punto si veda anche C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 6, p. 2746, e A. Marcheselli, *Le garanzie del professionista dell’istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 20, 2011.

Siffatta impostazione, valorizzando la terzietà del pubblico ministero rispetto all'Amministrazione procedente, erge la riserva giurisdizionale a presidio della libertà personale e domiciliare del contribuente e, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite, condiziona l'insorgenza stessa dell'obbligo di sottoporsi all'attività ispettiva²⁵¹.

Si comprende, allora, perché l'assenza dell'autorizzazione, ove prescritta, riverberi sulla legittimità dell'intera operazione ispettiva e sull'utilizzabilità degli elementi acquisiti: senza un titolo legittimante, l'ingerenza si colloca fuori dal perimetro normativo, e le risultanze ottenute in violazione delle garanzie statutarie non possono, in coerenza con la regola generale dell'inutilizzabilità, alimentare la pretesa impositiva, né sul piano amministrativo né su quello processuale.

A fronte di questa esigenza di presidio, il dibattito talora prospetta la figura del “consenso collaborativo” del contribuente come fattore di regolarizzazione *ex post* delle acquisizioni compiute in difetto di autorizzazione; ma ne vanno quantomeno evidenziate le fragilità concettuali e sistematiche: manca una base normativa che qualifichi e attribuisca efficacia sanante a codesta manifestazione di volontà, e la trasposizione di categorie civilistiche del “consenso informato” appare incongrua rispetto a una relazione, quale quella ispettiva, strutturalmente asimmetrica, nella quale la libertà di autodeterminazione del contribuente è condizionata dalla posizione autoritativa dell'Amministrazione e dal contesto di pressione psicologica che connota l'accesso.

È proprio l'asimmetria che rende implausibile l'idea di un consenso pienamente libero e consapevole, soprattutto in situazioni in cui il diniego possa apparire, anche solo implicitamente, foriero di conseguenze pregiudizievoli: la pretesa “volontarietà” potrebbe divenire acquiescenza indotta, inidonea a fungere da titolo sostitutivo dell'autorizzazione mancante.

Che vi siano tentativi giurisprudenziali di circoscrivere l'operatività del consenso emerge dalle distinzioni spesso operate: da un lato, si afferma la necessità dell'autorizzazione del pubblico ministero quando l'accesso o

²⁵¹ Cass., SS.UU., n. 8587/2016.

l'apertura di contenitori avvenga con modalità coattive o contro la volontà dell'interessato, il che rende irrilevante ogni acquiescenza postuma; dall'altro, si ammette che, ove l'apertura avvenga su invito e in modo collaborativo, l'acquisizione possa ritenersi legittima anche senza autorizzazione, purché gli oggetti non attengano alla sfera personale del contribuente ma al patrimonio aziendale²⁵².

Il nucleo più controverso riguarda la portata giuridica del consenso in rapporto alla natura dei contenitori: la giurisprudenza di legittimità, con pronuncia a Sezioni Unite, distingue tra contenitori strettamente connessi alla persona – borselli, portafogli, borse che accompagnano il corpo – cui si riconosce una tutela “assoluta” ex art. 13 Cost., e contenitori rinvenuti in luoghi sottoposti a verifica, per i quali la protezione discende dal domicilio e ammette deroghe legali per motivi di interesse pubblico, inclusi quelli fiscali²⁵³.

Coerentemente, una volta autorizzato l'accesso domiciliare, non occorre una nuova autorizzazione per l'apertura di plichi o contenitori rinvenuti all'interno dei locali: essi sono “attratti” nell'orbita di legittimità del primo provvedimento, che costituisce il titolo dell'ingerenza anche rispetto alle operazioni di ricerca e acquisizione che si svolgono *intra domum*.

È evidente, tuttavia, come anche questa “attrazione” debba misurarsi con il canone di proporzionalità che la novella ha tipizzato: se il perimetro dell'autorizzazione non è rispettato nelle modalità esecutive, o se si eccede con mezzi più invasivi di quelli strettamente necessari al fine perseguito, l'azione istruttoria travalica i limiti legali e gli esiti acquisitivi sono destinati a cadere sotto la sanzione di inutilizzabilità.

Non diversamente, le implicazioni sul piano motivazionale sono nette: la scelta del mezzo istruttorio e la sua graduazione devono essere sorrette da un'esposizione puntuale che dia conto dell'idoneità e della necessità

²⁵² Cass., Sez. trib., n. 10275/2019, e n. 10664/2021.

²⁵³ Cfr. Cass. civ., Sez. trib., n. 10664/2021, in Diritto & Giustizia, 23 aprile 2021 e Cass., SS.UU., n. 3182/2022. Si veda anche: M. Miscali, *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 9, 2012, p. 759; A. Natalini, *Pieghe sigillati e borse: solo in caso di apertura coattiva è necessaria l'autorizzazione del PM*, in www.Iltributario.it, 15 gennaio 2019.

dell'ingerenza, nella misura minima sufficiente rispetto al fine fiscale, e che individui i mezzi di prova concretamente utilizzati; il mancato adempimento a tale onere si riflette, in via immediata, sull'annullabilità dell'atto, per difetto di motivazione in ordine ai “mezzi di prova” e per il venire meno della presunzione di legittimità del corredo probatorio su cui l'accertamento si fonda.

In questa cornice, il ruolo della regola di giudizio risulta decisivo: espunta la prova viziata, il giudice deve arrestarsi alla verifica della sufficienza degli elementi residui; ove essi non bastino a dimostrare, “in modo circostanziato e puntuale”, le ragioni della pretesa, l'atto va annullato, senza possibilità di colmare in sede processuale le lacune derivanti dall'inutilizzabilità amministrativa²⁵⁴.

Il rispetto delle condizioni legali dell'autorizzazione quando dovuta, l'osservanza delle forme e dei limiti dell'accesso, la scelta del mezzo meno invasivo non costituiscono orpelli formali, ma il presupposto stesso della validità ed efficacia del materiale probatorio, e la loro violazione comporta non già e non solo un vizio dell'atto finale, ma l'impossibilità di utilizzare gli elementi acquisiti *contra legem*.

In particolare, il rifiuto della categoria del “consenso sanante” si presenta coerente con la logica dell'art. 7-*quinquies*: se il presupposto di inutilizzabilità è la violazione di legge nella fase di acquisizione, una dichiarazione di disponibilità del contribuente – priva di tipizzazione legale e maturata in un contesto di squilibrio di potere – non può certamente incidere sulla qualificazione giuridica dell'ingerenza né trasformare l'illiceità in liceità; ammettere il contrario significherebbe introdurre, per via pretoria, una tacita clausola di “rinuncia” a garanzie poste nell'interesse non solo individuale ma anche dell'ordinamento, e così svuotare di effettività la regola generale del divieto d'uso.

La misura della proporzionalità, qui, diventa criterio operativo: non basta l'autorizzazione quale “chiave d'accesso” al domicilio; occorre che la modalità concreta di perquisizione, selezione e acquisizione dei documenti

²⁵⁴ Borgia–Gargagli, *op. cit.*

sia calibrata sull'obiettivo e che, se si presentano alternative meno invasive, esse siano preferite e motivate; in difetto, le risultanze sono inutilizzabili "ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale", con applicazione, dapprima, sul versante della motivazione e, quindi, sul terreno della decisione giudiziale.

Il sistema, per come ora si presenta, incentiva così una trasformazione dello stile motivazionale degli atti: non è più sufficiente un corredo assertivo che richiami indizi o tracce fattuali in modo generico; occorre nominare i mezzi di prova, dar conto della loro genesi legittima, spiegare perché quelli prescelti siano i meno invasivi e i più idonei allo scopo, ed escludere, con argomentazione verificabile, la praticabilità di alternative meno sacrificali; la pagina motivazionale diventa il luogo di verifica della proporzionalità e della legalità dell'istruttoria, con una funzione di prevenzione delle patologie che, se non intercettate, condurrebbero, poi all'inutilizzabilità.

7. L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130/2022 e il D.Lgs. n. 219/2023: il nuovo art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, in rapporto all'art. 2697 c.c.

Nel processo tributario, come in generale nel processo di cognizione, la funzione della prova è quella di consentire al giudice di formarsi il convincimento circa la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto azionato in giudizio.

La prova rappresenta, in tal senso, un elemento essenziale della tutela giurisdizionale: ove il giudice non raggiunga un sufficiente grado di persuasione in ordine ai fatti allegati, le conseguenze negative ricadono sulla parte gravata dall'onere probatorio, secondo il tradizionale schema dell'"onere della prova in senso oggettivo".

La "prova raggiunta" e la regola dell'onere della prova, quale criterio di decisione del fatto incerto, costituiscono due modalità complementari per assicurare la certezza (e, quindi, la stabilizzazione) dei rapporti giuridici.

Da un lato, la prova raggiunta opera in senso positivo, mediante un giudizio di verosimiglianza sufficiente, che non pretende mai una verità assoluta ma

una certezza pratica, adeguata allo standard richiesto dall'ordinamento. Dall'altro lato, la regola sull'onere della prova interviene in via negativa: quando il quadro probatorio rimane insufficiente, essa impedisce il non liquet e consente al giudice di pronunciare comunque una decisione, distribuendo il rischio del fatto non provato.

In questo contesto si colloca l'indagine sul ruolo dell'art. 2697 c.c. e, oggi, del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, con specifico riferimento alla regola decisoria del fatto incerto nel processo tributario.

L'intervento del legislatore del 2022–2023 incide, infatti, tanto sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente, quanto sullo standard del convincimento giudiziale e sulla disciplina del collegamento tra procedimento di accertamento e processo²⁵⁵.

L'art. 2697 c.c. contiene, nella sua formulazione, una duplice dimensione: da un lato, individua la regola espressa di ripartizione dell'onere della prova; dall'altro, veicola in via implicita il criterio di decisione del fatto incerto, indicando a carico di quale parte debba operare la conseguenza negativa del mancato convincimento del giudice²⁵⁶.

Il legislatore civilistico stabilisce, infatti, che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti o l'intervenuta modificazione o estinzione del diritto deve provare i fatti posti a base dell'eccezione.

A tale scopo è irrilevante che la lacuna probatoria dipenda da inerzia colpevole della parte onerata, da vera e propria impossibilità di reperire la prova, dal mancato esercizio di eventuali poteri istruttori officiosi o dalla valutazione discrezionale del giudice circa l'insufficienza del materiale probatorio.

²⁵⁵ Per un'approfondita disamina della questione che ci occupa, si rinvia, per tutti, al lavoro monografico di C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 13 ss.

²⁵⁶ S. PATTI, *Prove. Disposizioni generali*, Commento all'art. 2697 c.c., in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1987, p. 4 ss.

In tutti questi casi, quando il giudice non supera la soglia minima di convincimento, è la regola sull'onere della prova a determinare l'esito della controversia.

La dottrina ha discusso a lungo la natura dell'art. 2697 c.c., oscillando fra qualificazioni processuali, sostanziali e "miste": processuale, se si guarda al suo naturale destinatario, il giudice, chiamato a decidere in presenza di un difetto probatorio; sostanziale, se si valorizza il fatto che i "fatti da provare" sono disciplinati da norme di diritto sostanziale e che la disposizione è collocata nel codice civile; al tempo stesso sostanziale e processuale, se si ritengono entrambe le prospettive compatibili.

Parimenti complessa è la tradizionale suddivisione dei fatti in costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi: i primi gravano sull'attore, mentre i secondi, i terzi e i quarti ricadono sul convenuto.

Una parte²⁵⁷ importante della letteratura ha messo in luce la "problematicità" e l'"immensa difficoltà" di questa quadripartizione, tanto che qualcuno²⁵⁸ ne propone una mera tripartizione, assimilando i fatti modificativi a quelli impeditivi.

Infine, vanno ricordati i fatti esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 2697 c.c.: da un lato, i fatti notori, che non necessitano di prova; dall'altro, i fatti non contestati, i quali, una volta che opera la non contestazione ex art. 115 c.p.c., non sono più qualificabili come incerti e bisognosi di dimostrazione.

In quest'ultimo caso, la mancata contestazione è interpretata, sul piano logico, come riconoscimento di verità del fatto allegato.

L'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario è stata oggetto di un dibattito particolarmente intenso e, di fatto, mai del tutto sopito.

Il confronto si colloca sullo sfondo di due grandi opzioni teoriche: da un lato, l'impostazione di E. Allorio, improntata al principio di precostituzione della prova nel procedimento; dall'altro, la prospettiva dichiarativistica, incline a valorizzare la disciplina di diritto comune sull'onere della prova.

²⁵⁷ A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, in *Foro it.*, 1994, V, c. 79 ss.

²⁵⁸ V. ANDRIOLI, *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, volume XIV, Torino, 1967, p. 260 ss.

In chiave storica, la riflessione prende le mosse da E. Allorio, il quale, criticando la tesi di G.A. Micheli che negava l'esistenza di un vincolo giuridico nel decidere il fatto incerto, afferma che la ripartizione dell'onere probatorio nel diritto tributario trova fondamento nel principio di precostituzione della prova: l'Amministrazione non potrebbe legittimamente adottare alcun atto senza essersi previamente procurata la prova dei fatti che fondano la sua potestà di incidere nella sfera giuridica del contribuente, ossia la prova della "situazione-base" del tributo²⁵⁹.

Nella prospettiva dichiarativistica²⁶⁰, viceversa, il riferimento è stato tradizionalmente rivolto proprio all'art. 2697 c.c.: la natura impugnatoria del processo tributario non impedirebbe l'individuazione di un attore "in senso sostanziale", analogamente a quanto avviene negli altri processi a struttura impugnatoria.

Su questa linea si è posta da tempo la giurisprudenza di legittimità, a partire dalla sentenza Cass. n. 2990/1979, che ha escluso il ricorso alla presunzione di legittimità dell'atto amministrativo in campo tributario, riconoscendo espressamente la centralità dell'art. 2697 c.c.; orientamento avallato anche dalla Corte costituzionale (n. 109/2007).

Non sono tuttavia mancate posizioni contrarie alla diretta applicazione dell'art. 2697 c.c. al contenzioso tributario.

Alcuni autori hanno posto l'accento sulla specialità e sull'autonomia della giurisdizione tributaria, ritenute tali da impedire il "trasferimento" automatico di istituti e categorie del processo civile.

Altri hanno valorizzato il dato testuale del rinvio alle norme del c.p.c. contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 546/1992, sostenendo che esso non si estende alle disposizioni del codice civile.

Altri ancora hanno preferito fondare la regola sull'onere della prova su principi immanenti di logica del sistema o sulla particolare struttura del

²⁵⁹ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 377 ss.

²⁶⁰ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 195 ss.

procedimento di accertamento, considerato dotato di una propria istruttoria autonoma.

Non è mancato infine chi, constatata l'oggettiva difficoltà della distinzione tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi, ha proposto criteri alternativi di riparto, come la disponibilità o la "vicinanza" alla prova²⁶¹.

La stessa elaborazione giurisprudenziale è stata oggetto di critiche severe da parte della dottrina, sia tributaristica²⁶² sia civilistica²⁶³: si è rilevata l'incapacità di costruire, in via pretoria, una regola generale sull'onere della prova, nonché una certa "variabilità" dei principi affermati, con uso non sempre rigoroso delle categorie di fatto e giudizio, di onere soggettivo/oggettivo, di onere della prova e onere di allegazione, e con oscillazioni tra la regola decisoria finale e la dialettica probatoria in corso di processo²⁶⁴.

Ciò nonostante, un nucleo fermo può dirsi acquisito: nel processo tributario, in linea generale, l'Amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e, di conseguenza, su di essa grava l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa impositiva o, quanto meno, la legittimità dell'atto che la veicola; il contribuente, a sua volta, è onerato della prova dei fatti "riduttivi" dell'imposta (inerenza, competenza, spettanza di agevolazioni) e dei presupposti del diritto al rimborso, quando agisce come creditore dell'Erario.

In questo quadro si inserisce la riforma introdotta dalla legge n. 130 del 2022, che ha aggiunto all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 il comma 5-bis, destinato a incidere direttamente sulla regola decisoria del fatto incerto e sulla ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario.

²⁶¹ G. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 538.

²⁶² R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1198, secondo cui "si assiste, infatti, nella giurisprudenza a una disinvoltata utilizzazione di frasi fatte sull'onere della prova, la certezza, la probabilità, la verosimiglianza, ecc. che spesso mascherano veri e propri vizi del ragionamento"

²⁶³ L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in *Trattato di diritto diretto da P. Rescigno*, vol. 19, t. 1, III, Utet, Torino, 1985, p. 222, che rileva che "con immediatezza si intuisce quanto sia limitata l'utilità delle affermazioni di principio che, riprodotte ormai in formule tralatizie, spesso indulgono ad una mera parafrasi dell'art. 2697 c.c., oppure dissimulano un'acritica ripetizione del criterio di normalità, a guisa di riempitivo teorico".

²⁶⁴ Come osserva C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 285.

La disposizione stabilisce, in primo luogo, che l'Amministrazione finanziaria "prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato". Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova emersi nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, e in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive della pretesa impositiva e dell'irrogazione delle sanzioni.

La norma precisa, infine, che spetta in ogni caso al contribuente "fornire le ragioni della richiesta di rimborso" quando non si tratti di rimborsi conseguenti al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

La dottrina che ha offerto una prima lettura del nuovo testo si è divisa, in particolare, su due profili: da un lato, il rapporto fra comma 5-bis e art. 2697 c.c.; dall'altro, la portata innovativa o meramente confermativa della disposizione.

Una prima linea di pensiero considera il comma 5-bis sostanzialmente "confermativo" dell'art. 2697 c.c.: esso si limiterebbe a ribadire, in chiave tributaria, la regola per cui l'Amministrazione deve provare i fatti costitutivi del credito tributario, mentre il contribuente è gravato della prova dei presupposti del rimborso.

All'interno di questa prospettiva, alcuni autori²⁶⁵ non prendono posizione sulla perdurante applicabilità dell'art. 2697 c.c., mentre altri²⁶⁶ ne affermano apertamente la coesistenza con la nuova norma speciale.

Una seconda linea di pensiero²⁶⁷ sottolinea, invece, la portata innovativa del comma 5-bis, fino a ritenerlo idoneo a rendere inapplicabile, almeno in parte qua, l'art. 2697 c.c. al processo tributario.

²⁶⁵ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, cit., par. 4.

²⁶⁶ P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2.

²⁶⁷ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 50.

In questa prospettiva, la norma avrebbe “superato” la scomposizione tradizionale dei fatti in costitutivi e impeditivi, imponendo all’Amministrazione la prova delle “violazioni contestate” qualunque ne sia la struttura sostanziale, e lasciando al contribuente soltanto l’onere in relazione ai giudizi di rimborso e agli eventi modificativi o estintivi del rapporto.

Sul versante giurisprudenziale, la Corte di cassazione²⁶⁸ ha adottato, almeno in una prima fase, una lettura spiccatamente svalutativa della novella, ritenendo che il comma 5-bis si limiti a ribadire i principi già vigenti e non introduca alcun onere probatorio diverso o più gravoso per l’Amministrazione.

Secondo tale impostazione, la norma sarebbe sostanzialmente coerente con le precedenti regole sull’istruttoria dibattimentale e sull’assetto probatorio del processo tributario.

Di diverso avviso appaiono, invece, numerose pronunce²⁶⁹ delle Corti di giustizia tributaria di merito, che hanno valorizzato il tenore prescrittivo della disposizione e ne hanno fatto applicazione in senso pienamente demolitorio di avvisi di accertamento carenti, ritenendo insufficiente o contraddittorio l’apparato probatorio posto a base della “pretesa” contestata.

La chiave interpretativa centrale proposta è la lettura del comma 5-bis come regola di giudizio che identifica, con scelta non più frazionabile, due soli poli:

²⁶⁸ Così Cass. n. 31878/2022 e poi la giurisprudenza di legittimità successiva (tra cui, Cass., n. 534/2024; n. 34029/2023; n. 37985/2022).

²⁶⁹ Tra le numerosissime sentenze, tutte concluse con l’annullamento degli atti impugnati, si richiamano: CGT I Reggio Emilia, n. 192/2023 e CGT II Emilia Romagna n. 929/14/2023, in tema di prova del disconoscimento del *beneficial ownership* in materia di ritenute su *royalties*; CGT II Lombardia, n. 2706/2023, in tema di accertamenti IMU; CGT I Milano, n. 2969/2023 e CGT I Reggio Emilia n. 281/2022, in tema di società a ristretta base azionaria; CGT I Reggio Emilia, n. 107/1/2023, in tema di accertamenti catastali; CGT I Milano, n. 2005/3/2023, in tema di accertamenti parziali; CGT II Emilia Romagna, n. 499/04/2023 e CGT I Siracusa, n. 3856/2022, in tema di deducibilità di costi; CGT I Lecce, n. 850/2/2023 e CGT II Puglia n. 506/4/2023, in tema di accertamenti induttivi; CGT I Reggio Emilia, n. 33/1/2023 e CGT I Caserta n. 1866/12/2023, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti; CGT II Liguria, n. 56/1/2023, in tema di esterovestizione; CGT II Emilia Romagna, n. 294/8/2023 e CGT I Reggio Emilia n. 293/1/2022, in tema di fatture oggettivamente inesistenti; CGT II Emilia Romagna, n. 90/8/2023 e CGT II Puglia n. 3633/4/2022, in tema di accertamento analitico-induttivo.

da un lato, la “violazione contestata” e, correlativamente, la “pretesa impositiva” (comprensiva delle sanzioni); dall’altro lato, il “rimborso”.

Fra questi estremi non residuerebbe alcuna “terra di mezzo” nella quale collocare, come *tertium genus*, vicende quali costi, agevolazioni, componenti negativi o altri elementi tradizionalmente qualificati come “fatti impeditivi” dal lessico dell’art. 2697 c.c.

La norma codifica, in termini chiaramente tributari, il principio per cui, nei giudizi di impugnazione di atti impositivi, l’onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa erariale grava sempre sull’Amministrazione: ciò vale indifferentemente per la contestazione di maggiori ricavi non dichiarati, per il disconoscimento della deducibilità di costi, per la negazione di agevolazioni o per la rettifica dei prezzi di trasferimento.

Tutte queste ipotesi rientrano, senza distinzioni, nella categoria delle “violazioni contestate con l’atto impugnato” e, dunque, nella sfera di rischio probatorio dell’ente impositore.

Sul fronte opposto, il contribuente sopporta l’onere probatorio solo quando agisce in giudizio per ottenere un rimborso, cioè quando assume il ruolo di attore in senso sostanziale, e nei casi in cui invoca fatti modificativi o estintivi sopravvenuti.

L’idea che costi e agevolazioni possano essere qualificati, a seconda dei casi, come “fatti impeditivi” a carico del contribuente, viene così privata di fondamento sistematico nel nuovo assetto codificato dal comma 5-bis.

Ne deriva, da un lato, una significativa compressione dell’area di operatività dell’art. 2697 c.c. nel processo tributario, e, dall’altro, una “spallata” definitiva alla pretesa di utilizzare la quadripartizione dei fatti codicistici come chiave di riparto dell’onere probatorio in questo settore.

Se si ritiene che l’onere relativo ai fatti diversi dalla “violazione contestata” non sia altrimenti disciplinabile, si può ammettere che l’art. 2697 c.c. continui ad operare quale norma generale soltanto per i fatti modificativi ed estintivi, ma non certo per la ricostruzione della pretesa impositiva.

Un ulteriore argomento a sostegno della natura innovativa del comma 5-bis è offerto dal coordinamento sistematico con le modifiche apportate dal d.lgs. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente, in particolare all'art. 7 e al nuovo art. 7-quinquies, nonché dal successivo intervento sul nuovo art. 9-bis.

L'art. 7, comma 1, stabilisce ora che gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati, a pena di annullabilità, "indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione".

Il successivo comma 1-bis prevede che "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".

Sono fatte salve, dunque, le sole ipotesi di accertamento integrativo e parziale e, più in generale, il nuovo assetto di autotutela sostitutiva delineato dall'art. 9-bis.

Queste modifiche rafforzano in modo decisivo il legame strutturale tra procedimento e processo: le ragioni di fatto e di diritto poste a base dell'atto, nonché i mezzi di prova ivi indicati, si cristallizzano nella motivazione e non possono essere liberamente "riscritti" in giudizio.

L'attività istruttoria amministrativa diviene così il luogo primario di formazione del materiale probatorio, mentre il processo è destinato a valutare, in chiave fisiologicamente verificatoria, la sufficienza e la coerenza di quel materiale rispetto alla pretesa fiscale.

Il nuovo art. 7-quinquies completa questo quadro, stabilendo l'inutilizzabilità, tanto in sede amministrativa quanto in sede giurisdizionale, delle prove acquisite in violazione di legge, superando la lettura restrittiva che la giurisprudenza di legittimità aveva dato in precedenza, limitando l'inutilizzabilità alle violazioni di diritti costituzionalmente garantiti.

L'acquisizione della prova deve ora conformarsi integralmente all'assetto normativo, pena la sua espulsione dal circuito decisionale.

Ne discende che non è più possibile, per l'Amministrazione, emettere atti "alla leggera"²⁷⁰, confidando di integrare l'istruttoria in sede processuale: i mezzi di prova non indicati nella motivazione dell'accertamento restano preclusi, e il giudice non può surrogare le carenze dell'ente impositore ricorrendo in modo surrettizio ai propri poteri istruttori.

Questi ultimi, come ribadito dalla giurisprudenza, hanno natura meramente integrativa e possono essere esercitati solo nei limiti dei fatti già dedotti dalle parti, quando gli elementi acquisiti non siano sufficienti per una decisione ragionevolmente motivata.

Si comprende così come la riforma abbia ridimensionato la centralità dell'istruttoria dibattimentale, assegnandole un ruolo tendenzialmente marginale rispetto alla fase procedimentale e, al contempo, accentuando la responsabilità dell'Amministrazione nella costruzione della propria prova e quella del giudice nella motivazione sul materiale probatorio versato in atti.

Il secondo periodo del comma 5-bis non si limita a chiarire su chi gravi l'onere probatorio, ma incide direttamente sullo standard probatorio richiesto per ritenere "raggiunta" la prova della fondatezza dell'atto impugnato.

Il giudice deve annullare l'atto quando la prova manca, è contraddittoria o è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive della pretesa impositiva e delle sanzioni.

Il legislatore tributario, in altri termini, veicola un irrigidimento della soglia minima di convincimento, che si colloca su un piano più rigoroso rispetto al tradizionale criterio civilistico del "più probabile che non".

La migliore dottrina²⁷¹ ha sottolineato la vicinanza tra il linguaggio del comma 5-bis e quello dell'art. 530, comma 2, c.p.p., rilevando che il nuovo standard si avvicina alla logica della "*clear and convincing evidence*" propria

²⁷⁰ G. Melis, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130/2022 e il d.lgs. n. 219/2023* – Relazione al "Convegno organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria su: "profili processuali della riforma tributaria" - Corte di Cassazione, 15 aprile 2024.

²⁷¹ Per tutti, A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia Insieme*, <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2685-la-presunzione-di-onesta-e-la-fondatezza-del-credito-impositivo-oltre-ogni-ragionevole-dubbio>

di alcuni modelli penali, e che ciò si iscrive in un più generale movimento di convergenza tra materia tributaria e materia penale in tema di garanzie e riparto degli oneri probatori.

Si è posto in luce²⁷², per un verso, che la sostituzione della “prudente ponderazione” ex art. 116 c.p.c. con uno scrutinio più stringente della qualità e coerenza degli elementi probatori rende più intensa la verifica giudiziale della fondatezza della pretesa erariale; per altro verso, che questa evoluzione è coerente con la trasformazione delle Commissioni tributarie in Corti di giustizia tributaria e con l’esigenza di realizzare un vero e proprio “giusto processo tributario”²⁷³.

È stata così proposta²⁷⁴ la lettura del comma 5-bis come introduzione di una nuova regola dell’“*in dubio pro contribuente*”: quando non si raggiunge un livello di prova “chiaro e convincente”, la controversia deve essere decisa contro l’Amministrazione e a favore del contribuente, in quanto parte non onerata della dimostrazione della “violazione contestata”.

Il comma 5-bis, pur introducendo una disciplina speciale dell’onere della prova e dello standard probatorio, precisa che il giudizio del giudice deve svolgersi “in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”.

Tale inciso delimita l’ambito di operatività della nuova regola, salvaguardando, anzitutto, le presunzioni legali relative e le specifiche inversioni di onere che il legislatore sostanziale ha espressamente previsto.

Nel caso delle presunzioni legali relative (presunzioni *iuris tantum*), il legislatore stabilisce una verità presunta, ricollegando alla mancata dimostrazione del fatto contrario conseguenze giuridiche ben determinate²⁷⁵.

²⁷² S. MULEO, Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario, in *Giustizia Insieme*, 2022.

²⁷³ L. TOSI, Introduzione. L’onere della prova nel diritto tributario, in AA.VV. (a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI), *L’onere della prova*, Wolters Kluwer, Milano, 2024, p. 1195. L’accostamento al diritto penale è condiviso anche da A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 339.

²⁷⁴ A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 336.

²⁷⁵ Vedi S. PATTI, *Prova (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, p. 12, che riconduce le presunzioni *iuris tantum* alla categoria delle norme aventi ad oggetto la distribuzione dell’onere della prova, con l’elemento distintivo di ricollegare determinate conseguenze giuridiche al mancato assolvimento dell’*onus probandi*. Sul collegamento tra

È il caso, ad esempio, della permanenza della residenza fiscale in Italia per i cittadini iscritti all'AIRE e trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata, o degli accertamenti bancari ex art. 32 del d.P.R. n. 600/1973.

In queste ipotesi, la regola di giudizio è direttamente fissata nella disposizione sostanziale che pone la presunzione, la quale opera come criterio specializzato di ripartizione del rischio probatorio.

Quanto alle presunzioni semplici, i requisiti di gravità, precisione e concordanza conferiscono all'insieme degli indizi il valore di prova "sufficiente", imponendo un determinato standard di conferma del factum probandum secondo le massime di comune esperienza²⁷⁶.

In questo caso il ragionamento presuntivo non riguarda l'inversione dell'onere della prova, ma la formazione della prova stessa: l'operazione logica del giudice attiene all'apprezzamento della idoneità del complesso indiziario a sostenere un giudizio di elevata probabilità circa l'esistenza del fatto da provare.

Infine, le cd. presunzioni "semplicissime" trovano un fondamento espresso in specifiche norme, come l'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamenti induttivi, che consentono all'Amministrazione di ricostruire il reddito sulla base di elementi anche particolarmente elastici, purché ragionevolmente significativi.

Anche in questo caso, il ruolo del comma 5-bis va coordinato con la disciplina sostanziale, senza che ciò comporti lo svuotamento della nuova regola, la

presunzioni legali relative ed inversione dell'onere della prova, v. anche R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova (aspetti diversi di un fenomeno unico o fenomeni autonomi?)*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, p. 399 ss., e M. TARUFFO, *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, I, p. 733 ss. Sulla problematica delle presunzioni relative e, più in generale, dell'onere della prova nel processo tributario, v. G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1966; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, p. 77 ss.; P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. del diritto*, XXXVI, 1987, Milano, p. 781 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 ss.; S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 872 ss.; R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit., p. 1197 ss.; G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss.

²⁷⁶ L. LOMBARDI, Il metodo del "prudente apprezzamento" nella valutazione degli indizi, in AA.VV. (a cura di S. Patti e R. Poli), *Il ragionamento presuntivo*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 115.

quale continua a operare in tutti i casi non coperti da presunzioni legali o da specifiche inversioni di onere previste dal legislatore.

Un profilo delicato concerne il destino, nel nuovo assetto, del cd. principio di “vicinanza alla prova”, che la giurisprudenza di legittimità aveva ampiamente valorizzato per rimodulare, caso per caso, la ripartizione degli oneri probatori.

Una parte della dottrina²⁷⁷ ritiene che il principio non sia stato espunto dall’ordinamento, ma abbia subito un significativo ridimensionamento: esso potrebbe continuare a operare solo in quelle ipotesi in cui le fonti di prova non siano ragionevolmente accessibili all’Amministrazione nella fase di istruttoria primaria, a condizione che quest’ultima dimostri l’impossibilità di acquisirle con gli ordinari poteri di controllo, anche in cooperazione internazionale.

Altra parte della dottrina²⁷⁸, invece, critica radicalmente l’applicazione del criterio di vicinanza nel processo tributario, sottolineando l’ampiezza dei poteri istruttori dell’Amministrazione e le rilevanti conseguenze sanzionatorie e processuali per il contribuente in caso di mancata collaborazione.

In questa prospettiva, la trasposizione nel processo tributario di regole proprie del processo amministrativo (si pensi all’art. 64 c.p.a.) è ritenuta infondata, sia sul piano formale – per l’estraneità di tali disposizioni al rinvio ex art. 1 d.lgs. n. 546/1992 – sia, oggi, sul piano sostanziale, in quanto incompatibile con la struttura speciale del comma 5-bis, che non fa alcun riferimento alle

²⁷⁷ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, cit., par. 4; sulla necessità di leggere il principio di vicinanza alla prova alla luce dei poteri invasivi di cui l’Amministrazione dispone e che conducono ad un atto che comporta l’irrogazione di sanzioni di stampo penalistico, G. MOSCHETTI, *Il comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in Riv. tel. dir. trib., 28 gennaio 2023, p. 8.

²⁷⁸ G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 347 ss. e 367 ss.; ritiene che tale regola ceda dinanzi alla nuova normativa anche A. LOVISOLO, *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, cit., p. 43; nel senso che il principio di vicinanza non possa opporsi neppure alla lettura che pone l’onere della prova sui costi in capo all’Amministrazione in virtù dei numerosi ed incisivi poteri istruttori di cui l’Amministrazione finanziaria dispone, P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2.

“prove disponibili alle parti” e si colloca come regola generale e prioritaria di riparto.

Già prima della riforma, parte della dottrina²⁷⁹ aveva messo in guardia contro gli eccessi applicativi del principio di vicinanza, denunciandone l’uso come strumento sostanziale di alleggerimento dell’onere probatorio gravante sull’Amministrazione.

Dopo l’introduzione del comma 5-bis e la rinnovata centralità della fase procedimentale, ogni ricorso improprio a tale criterio rischia di porsi in contraddizione con la scelta legislativa di concentrare sull’ente impositore il peso della dimostrazione della “violazione contestata”.

Alla luce del quadro ricostruito, si giunge a escludere che il legislatore del 2022–2023 possa essere accusato di mera ridondanza, come se avesse semplicemente replicato in chiave tributaria norme già pacificamente applicabili.

Tre sono, almeno, i profili nei quali la portata innovativa del comma 5-bis deve ritenersi difficilmente contestabile.

In primo luogo, il legislatore contrappone in modo secco la “violazione contestata” (e la correlata “pretesa”) al “rimborso”, escludendo qualsivoglia *tertium genus* e, soprattutto, neutralizzando l’uso della dicotomia tra fatti costitutivi e impeditivi per spostare sul contribuente porzioni della prova della pretesa fiscale.

In secondo luogo, il nuovo testo si sovrappone all’art. 2697 c.c. anche dal punto di vista strutturale, assorbendone quantomeno la parte relativa alla contrapposizione fra fatti costitutivi e impeditivi, destinata a operare – se del caso – soltanto sui fatti modificativi ed estintivi successivi alla pretesa.

In terzo luogo, il comma 5-bis introduce uno standard probatorio più elevato per ritenere “raggiunta” la prova della fondatezza della pretesa erariale, avvicinandosi alla logica dell’“oltre ogni ragionevole dubbio” e dando vita a

²⁷⁹ G. VANZ, *Criticità nell’applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della “vicinanza della prova”*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, p. 2585 ss..

una regola di giudizio che può essere efficacemente qualificata come un nuovo in dubio pro contribuente.

Su questa base, si impone una rivalutazione critica di molte massime giurisprudenziali antecedenti alla riforma, soprattutto di quelle che ammettono decisioni sfavorevoli al contribuente sulla base di meri “indizi sufficienti” non sorretti da una dimostrazione circostanziata e puntuale delle ragioni oggettive della pretesa.

Nei diversi ambiti applicativi – dalle operazioni soggettivamente inesistenti al transfer pricing, dagli accertamenti bancari alle agevolazioni fiscali, dalla deducibilità dei costi al classamento catastale – il giudice è ora chiamato a verificare se l’Amministrazione abbia effettivamente assolto l’onere probatorio che le compete secondo lo standard rafforzato introdotto dal legislatore, motivando in modo rigoroso sulle ragioni per cui ritiene, o non ritiene, soddisfatta tale soglia.

Il nuovo quadro normativo, completato dalle modifiche allo Statuto del contribuente e dalle preclusioni in tema di acquisizione e utilizzabilità delle prove, tende così a responsabilizzare tanto l’Amministrazione quanto il giudice, promuovendo una più attenta valutazione del materiale probatorio e un più equilibrato bilanciamento tra esigenze di tutela dell’interesse fiscale e garanzie del contribuente, nel segno di un processo tributario effettivamente orientato alla certezza del diritto e alla qualità della decisione.

7.1 Segue: il rapporto con gli articoli 115 e 116 c.p.c.

In dottrina²⁸⁰ è stato rilevato come l’art. 7, comma 5-bis, dopo aver affermato perentoriamente (nel primo periodo) che l’Amministrazione finanziaria deve provare in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato, prosegue (nel secondo periodo) disponendo che “il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio”.

²⁸⁰ S. Donatelli, L’onere della prova nella riforma del processo tributario, *Rassegna Tributaria* n. 1/2023, pagg. 25 e ss.

Questo inciso riproduce sostanzialmente il principio del divieto per il giudice di fondare la decisione su conoscenze private, già sancito dall'art. 115 c.p.c.

Esso risulta utile per armonizzare sistematicamente la prova nel processo tributario: letto in combinazione con la prima parte del comma 5-bis, contribuisce a delineare un sistema istruttorio completo nell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, senza necessità di ricorrere alle norme generali del codice di procedura civile²⁸¹.

Lo stesso secondo periodo del comma 5-bis aggiunge che il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che "emergono nel giudizio". Questa espressione non deve indurre a ritenere che, d'ora in poi, la prova sia solo quella formata in contraddittorio durante il processo²⁸².

Il legislatore, parlando di "emersione" della prova (anziché di "formazione"), ha voluto semplicemente ribadire la natura dispositivo-contraddittoria del processo tributario.

In altre parole, non vengono attribuiti al giudice tributario poteri ufficiosi di ricerca o integrazione probatoria su elementi che le parti non hanno dedotto e prodotto nel processo²⁸³.

²⁸¹ Così C. Glendi, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, cit.; sul punto, prima della riforma, R. Schiavolin, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, cit., pag. 473 e ss.; A. Comelli, "sub. art. 7. Poteri delle Commissioni tributarie" in *Commentario delle leggi sul processo tributario*, in AA.VV., a cura di C. Glendi, C: Consolo, Padova, 2017, pag. 89 e ss. ma spec. 109 e ss.

²⁸² Sull'importanza della formazione della prova nel contraddittorio tra le parti vd., per tutti, S. Muleo, *Contribuito allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 96 e ss. ma spec. 397 e ss; R. Schiavolin, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, pag. 19 e ss. 23 e 402.

²⁸³ Esattamente come si è ritenuto sinora: vd. F. Gallo, "L'istruttoria nel sistema tributario", in *Rass. trib.*, 2009, pag. 39, che definisce il processo tributario un tipico processo dispositivo, ove il giudice tributario è in un "funzione servente" delle parti per sopperire alla impossibilità di acquisire elementi probatori, ma mai in "funzione sostitutiva"; L. P. Comoglio, "L'istruttoria nel nuovo processo tributario", in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, 1, 1117, ma spec. 1127 e ss.; F. Tesauo, "Sui principi generali dell'istruttoria nel processo tributario", in *Scritti scelti di diritto tributario*, cit., 245 e ss; F. Batistoni Ferrara, "Il regime probatorio nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1268 e ss; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo*, Milano, 2015, pag. 194; L. Castaldi, "L'onere della prova," cit, 229 e ss.; di recente A. Giovannini, "Sulla giustizia nel processo tributario", cit, 111. Si veda, sul tema, la peculiare posizione di C. Glendi, "I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 949, ma spec. 989 ss, ove l'istruttoria tributaria viene qualificata a "carattere inquisitorio in senso sostanziale", nonché M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, 143 e ss, che parla di "principio dispositivo temperato".

Si pone, quindi, la questione del rapporto tra la nuova disposizione e gli articoli 115 e 116 c.p.c., dati i profili concettuali affini.

Relativamente all'art. 115 c.p.c. (sulla disponibilità delle prove), la domanda è se esso sia ancora applicabile al processo tributario.

Prima della riforma, l'art. 115 veniva applicato per due ragioni:

- in primo luogo, perché mancava nel processo tributario una norma sull'onere della prova;
- in secondo luogo, si riteneva che, salvo specifiche incompatibilità, il giudice tributario dovesse rispettare il divieto di fondare la decisione su fatti non provati o non contestati: cioè, non era incompatibile con il processo tributario²⁸⁴.

Ora, con l'introduzione del comma 5-bis, la situazione è diversa.

La prima ragione è venuta meno, essendoci una disciplina espressa dell'onere probatorio; la seconda permane solo parzialmente.

Infatti, l'art. 115 c.p.c. continuerà ad applicarsi nel processo tributario limitatamente a quanto compatibile, cioè nella parte in cui esclude dal *thema decidendum* i fatti non contestati²⁸⁵ e consente al giudice di tenere conto dei fatti noti e delle massime d'esperienza²⁸⁶.

Per il resto, le previsioni dell'art. 115 c.p.c. risultano assorbite dalla nuova disciplina speciale contenuta nell'art. 7, comma 5-bis.

²⁸⁴ Sul rinvio da parte del processo tributario ai principi del diritto processuale comune e non solo alle singole norme del processo civile: A. Chizzini, "I rapporti tra codice civile e processo tributario", in AA.VV., *Il processo tributario*, cit., 9 e ss.; C. Glendi, "Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e Codice di procedura civile", in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pag. 1700 e 1719 *Codice civile*; nella manualistica, per tutti, cfr. A. Uricchio, *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, pag. 464-465 testo e note.

²⁸⁵ Sulla applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario, con le connesse problematiche relative alle peculiarità della materia - prima tra tutte l'indisponibilità, o meno, della obbligazione tributaria - vd. F. Pistolesi, "Il principio di non contestazione nel processo tributario", *Relazione svolta al convegno tenuto all'Università di Siena il 10 aprile 2018, Studi sul principio di non contestazione nei processi civile, amministrativo e tributario*; F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 169 e ss.; A. Colli Vignarelli, "Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2007, 1503 e ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo*, cit., 188 e 189; I. De Pasquale, "L'onere di contestazione specifica nel processo tributario", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, pag. 545 ss.

²⁸⁶ Dello stesso avviso è anche S. Muleo, "Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario ritormato", cit., pag. 96-97.

Va sottolineato, comunque, che l'equiparazione tra fatto non provato e fatto inesistente resta un principio generale: in caso di carenza di prova su un fatto decisivo, la decisione va resa a sfavore della parte onerata (in base al classico principio di cui all'art. 2697 c.c.).

Questo principio risulta ora trasfuso nella logica del processo tributario riformato.

Ne consegue, ad esempio, che se l'Amministrazione finanziaria non adempie al proprio onere probatorio (ad esempio, non costituendosi in giudizio²⁸⁷), il giudice dovrà annullare l'atto impugnato per difetto di prova, esattamente come prevede il comma 5-bis.

Analoghe riflessioni valgono per l'art. 116 c.p.c. (sul prudente apprezzamento delle prove)²⁸⁸.

Il comma 5-bis non richiama espressamente tale principio, ma di fatto lo presuppone. Il giudice tributario, pur dovendo basarsi sulle prove introdotte dalle parti, mantiene intatto il potere di valutare liberamente la loro attendibilità e concludenza, secondo il principio del prudente apprezzamento.

Resta tuttavia fermo che nel processo tributario non vi sono prove legali (fatta salva l'eccezione del valore delle presunzioni legali tributarie) e che non sussistono preclusioni all'impiego di presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dal diritto civile.

La differenza rispetto al passato è che ora la norma processuale tributaria impone un livello di rigore particolarmente elevato nell'apprezzamento dei mezzi di prova emersi, soprattutto quando essi si fondono su presunzioni semplicissime (ossia con deboli nessi logici di inferenza).

²⁸⁷ Vd. S. Muleo, Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario riformato, cit., pag. 85-86, che giustamente aggiunge come una buona amministrazione se ritiene di aver emesso un atto valido, è tenuta a compiere ogni attività e, quindi, anche quella difensiva in giudizio, necessaria alla sua tenuta giuridica.

²⁸⁸ Cfr. S. Patti, Le prove. Parte generale, Milano, 2010, pag.221 e spec. 223 e ss., che per identificare la funzione del giudice, al momento della valutazione con prudente apprezzamento del materiale probatorio, lo definisce uno "spettatore imparziale sul giudizio della rilevanza delle prove".

In tali casi, il giudice dovrà esigere riscontri estremamente puntuali prima di considerare assolto l'onere probatorio dell'Erario.

Una conferma di quanto abbiamo appena detto si può trarre dal confronto con la disciplina dell'onere della prova nel processo amministrativo.

L'art. 64, comma 1, c.p.a. prevede che *«spetta alle parti l'onere di fornire gli elementi di prova che siano nella loro disponibilità riguardanti i fatti posti a fondamento della domanda e delle eccezioni»*; quindi, nella stessa disposizione si puntualizza al comma 4, come *«... il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, e può desumere argomenti di prova dal comportamento tenuto dalle parti nel corso del processo»*.

Si può notare come nel processo amministrativo il legislatore, per un verso, abbia previsto che l'onere della prova (meglio: il principio di prova) sia in funzione della titolarità delle situazioni sostanziali delle parti nel processo, pur nella consapevolezza che in questo processo, a differenza di quello tributario (pur accomunati, in linea di massima, dallo schema impugnatorio rivolto verso un atto amministrativo), vige il c.d. "principio dispositivo con metodo acquisitivo"²⁸⁹; mentre, dall'altro, ha espressamente precisato - al pari di quanto è previsto nell'art. 116 c.p.c. - come la valutazione delle prove "deve avvenire secondo il suo prudente apprezzamento"²⁹⁰.

Ebbene, questa distinzione nell'art. 7, comma 5-bis, cit. non è stata prevista, per cui il giudice, ai fini della valutazione della prova nel processo tributario, dovrà continuare a fare riferimento all'art. 116 c.p.c. e al prudente apprezzamento ivi contemplato²⁹¹.

²⁸⁹ Qualificazione coniata da F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, pag. 189; di recente ha ribadito l'impostazione, anche dopo l'introduzione del codice del processo amministrativo ad opera della legge n. 103/2010, A. Police, "I mezzi di prova e l'attività istruttoria", in AA.VV., *Diritto processuale amministrativo*, diretto da G. P. Cirillo, Milano, 2017, pag. 399, e spec. 402; F. Saitta, "Onere della prova e poteri istruttori del giudice amministrativo dopo la codificazione", in *Dir. proc. amm.*, 2013, pag. 9 (dell'estratto); P. Chirulli, "L'istruttoria", in AA.VV., *Il nuovo processo amministrativo*, a cura di R. Caranta, Bologna, 2011, pag. 560 e ss.

²⁹⁰ A. Police, "I mezzi di prova e l'attività istruttoria", cit., 411; P. Chirulli, "L'istruttoria", cit., 564

²⁹¹ Anche S. Muleo, "Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario riformato", cit., pag. 99, pur ritenendo che l'art. 116 c.p.c. non si applichi più nel processo tributario per effetto dell'art. 7, comma 5-bis, cit., fa notare come, a prescindere dalla soluzione normativa cui si aderisce, resta il fatto che il giudice deve valutare con estremo rigore gli elementi di prova emersi nel processo; e, in particolare, quegli elementi

8. “Nuovo” onere della prova, “ristretta base” societaria e fatture per operazioni inesistenti.

Un primo banco di prova particolarmente significativo per il nuovo assetto dell’onere della prova delineato dall’art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 è rappresentato dalle cosiddette presunzioni di natura giurisprudenziale e, in particolare, dalla ben nota costruzione della “ristretta base societaria” e dalla correlata presunzione di distribuzione degli utili.

Si tratta, com’è noto, di una presunzione che non trova, né ha mai trovato, un fondamento espresso in una norma di diritto tributario sostanziale, ma che è frutto esclusivo di elaborazione pretoria, consolidatasi nel tempo nella giurisprudenza di legittimità.

Secondo tale orientamento, quando l’accertamento colpisce una società di capitali – tipicamente una s.r.l. – caratterizzata da un numero esiguo di soci, legati fra loro da vincoli personali, per lo più familiari, l’Amministrazione finanziaria è legittimata a presumere che il maggior reddito accertato in capo alla società sia stato integralmente distribuito ai soci.

Ne discende che questi ultimi risultano, di fatto, gravati da un onere particolarmente gravoso – spesso qualificato in termini di *probatio* diabolica – di dimostrare di non aver percepito il maggior reddito in questione.

In altri termini, il fisco tende a trasporre, sul piano delle società di capitali aventi quelle caratteristiche, un criterio di trasparenza analogo a quello sancito, per le società di persone, dall’art. 5 TUIR, pur in assenza di una disposizione sostanziale che lo giustifichi.

L’interrogativo che si pone, alla luce del nuovo testo dell’art. 7, comma 5-bis, è se una presunzione di tal genere possa ancora sopravvivere nella forma rigida e “automaticamente” favorevole all’Amministrazione che la giurisprudenza²⁹² ha finora rappresentato.

che si fondano su presunzioni c.d. semplicissime, ove il legislatore si affida a nessi inferenziali molto deboli in forza di particolari situazioni di fatto che si sono verificate.

²⁹² In termini, Cass. 11 agosto 2022 n. 24732: “È infatti *ius receptum* che l’accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa legittima la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la stessa ha origine nella partecipazione e pertanto prescinde dalle modalità di accertamento, ferma restando la possibilità per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell’Amministrazione

La nuova norma stabilisce, infatti, che il giudice annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca, risulta contraddittoria o si rivela comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale e “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”, le ragioni oggettive su cui si fondano sia la pretesa impositiva sia l'irrogazione delle sanzioni.

Ne risulta che il legislatore individua un'unica vera deroga alla regola generale che pone l'onere della prova in capo al fisco: l'esistenza di inversioni legali dell'onere probatorio, previste direttamente dal diritto tributario sostanziale, al di fuori – e a monte – del processo.

È il caso, ad esempio, degli accertamenti sintetici ex art. 38 d.P.R. n. 600/1973, dove la norma di legge consente all'Amministrazione di inferire l'esistenza di redditi non dichiarati a partire da determinati indici di capacità contributiva, trasferendo sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di redditi esenti o non imponibili.

In tali ipotesi, l'inversione dell'onere probatorio trova un fondamento normativo chiaro e, proprio per questo, la clausola del comma 5-bis (“comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”) impone al giudice di salvaguardare la disciplina sostanziale, riconoscendo l'efficacia di quelle presunzioni legali.

Al contrario, nel caso della presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base, tale fondamento sostanziale manca del tutto. Non esiste, infatti, alcuna disposizione del TUIR che preveda, per le società di capitali, una regola di imputazione automatica del maggior reddito accertato in capo alla società ai soci, sul modello della trasparenza ex art. 5 TUIR.

In questo quadro, risulta difficile sostenere che la presunzione “giurisprudenziale” della ristretta base possa prevalere sul nuovo precetto legislativo.

Se la sola deroga ammessa dal comma 5-bis è quella funzionale al rispetto di specifiche norme sostanziali che prevedono inversioni probatorie, una

finanziaria dimostrando che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti (*ex plurimis*, Cass. 20/12/2018, n. 32959, Cass. 07/12/2017, n. 29412)”.

costruzione puramente pretoria non può più fungere da base per un sostanziale spostamento del carico della prova sui soci.

Il “nuovo” obbligo posto a carico del fisco consente dunque di affermare che solo in presenza di inversioni di legge – operanti prima ancora dell’instaurazione del giudizio – l’Amministrazione possa esimersi dal fornire in giudizio la prova integrale dei fatti costitutivi della pretesa.

Da ciò discende che, nelle ipotesi di ristretta base societaria, l’Amministrazione non può più limitarsi a richiamare la presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili, ma dovrà provare in concreto l’effettiva percezione del maggior reddito da parte dei singoli soci, con strumenti quali le indagini di natura finanziaria o patrimoniale.

Resta fermo, peraltro, che anche laddove venga in rilievo una presunzione legale, l’Ufficio è comunque tenuto a dimostrare il fatto noto dal quale la presunzione stessa dipende: solo a partire da tale fatto, previsto dalla legge, si produce l’effetto presuntivo a lui favorevole.

In definitiva, la funzione della clausola “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale” appare quella di ricondurre a unità il sistema, evitando che presunzioni meramente giurisprudenziali – non radicate in una norma sostanziale – possano di fatto sovvertire il nuovo criterio legale di riparto dell’onere probatorio, che pone al centro la responsabilità dell’Amministrazione nella dimostrazione puntuale dei presupposti della propria pretesa.

Le medesime conclusioni a maggior ragione dovrebbero valere nell’ipotesi in cui l’accertamento di maggior reddito in capo alla società “a ristretta base” derivi non già dalla presunzione di maggiori ricavi, bensì da quella di minori costi, ritenuti indeducibili.

Si tratta, com’è noto, di un indirizzo giurisprudenziale di legittimità che, muovendo dal “recupero a tassazione” di costi la cui deduzione venga ritenuta in contrasto con le regole di determinazione del reddito d’impresa e segnatamente del principio di inerenza, di fatto pone sullo stesso piano i maggiori ricavi e i minori costi, accomunati dal fatto che entrambi – pur se

con segni opposti – concorrono alla formazione del reddito d'impresa, quale unico “risultato” rilevante²⁹³.

Un secondo ambito nel quale la novella dell'art. 7, comma 5-bis, è destinata a dispiegare effetti rilevanti è quello dei giudizi concernenti fatture per operazioni inesistenti, tanto sotto il profilo oggettivo quanto sotto quello soggettivo.

Come noto, si tratta di ipotesi nelle quali l'Amministrazione, all'esito dell'attività istruttoria, giunge alla conclusione che determinate operazioni, pur formalmente documentate e contabilizzate, in realtà non siano mai avvenute (inesistenza oggettiva) oppure si siano svolte con soggetti diversi da quelli indicati in fattura (inesistenza soggettiva).

In entrambe le situazioni, l'esito è il recupero, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, dei costi e delle detrazioni indebitamente esposti.

La giurisprudenza della Corte di cassazione, antecedente alla riforma, aveva già da tempo delineato una ripartizione piuttosto precisa degli oneri probatori in questo settore.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, si afferma che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi – anche indiziari o presuntivi – idonei a sostenere tale conclusione; a tal fine, è stato ritenuto sufficiente, ad esempio, provare che l'emittente delle fatture sia una

²⁹³ In termini, Cass. 2 febbraio 2021 n. 2224: “3.4. Più di recente, questa Corte ha descritto compiutamente il riparto dell'onere della prova in materia di inerenza ed il contenuto della stessa, condividendo il nuovo orientamento aperto dalla sentenza 450/2018, ma con alcune precisazioni (Cass., sez. 5, 17 luglio 2018, n. 18904). Pertanto, si è sottolineato che l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, quindi con natura qualitativa. Spetta, però, al contribuente l'onere della prova “originario”, che quindi si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa. Solo quando l'Amministrazione ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità. Da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa.”

cosiddetta “cartiera” o una “società fantasma”, trattandosi di un indizio grave dell’inesistenza delle operazioni.

Solo una volta assolto questo onere, spetta al contribuente provare l’effettiva esistenza delle operazioni sottostanti.

Non è, invece, reputato sufficiente, per assolvere l’onere probatorio del contribuente, il solo richiamo alla regolarità formale delle fatture, delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, giacché tali elementi possono essere utilizzati proprio per far apparire reale un’operazione fittizia²⁹⁴.

Per quanto riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti, la Cassazione ha chiarito che l’Amministrazione deve fornire la prova non solo della fittizia interposizione del fornitore, ma anche della consapevolezza o, almeno, della colpevole ignoranza del cessionario circa tale fittizietà²⁹⁵.

L’onere probatorio si articola, dunque, su un duplice piano: da un lato, la dimostrazione della non genuinità del fornitore e, dall’altro, la prova che il contribuente non ha agito con l’ordinaria diligenza esigibile in concreto, omettendo di verificare elementi sintomatici dell’operazione fittizia.

²⁹⁴ Si veda, sul punto, Cass. 13 ottobre 2022 n. 30175: “Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, l’Amministrazione finanziaria ha l’onere di provare che l’operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva (Cass., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628), ricorrendo alla prova che l’emittente è una «cartiera» o una «società fantasma», ciò essendo gravemente indiziario della oggettiva inesistenza delle operazioni, spettando poi al contribuente provare l’effettiva esistenza delle operazioni sottostanti; né tale onere può ritenersi assolto con l’esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un’operazione fittizia (Cass., Sez. V, 5 luglio 2018, n. 17619; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass., Sez. V, 27 novembre 2019, n. 30937; Cass., Sez. V, 15 febbraio 2022, n. 4826; Cass., Sez. VI, 22 marzo 2022, n. 9304; Cass., Sez. V, 12 aprile 2022, n. 11737)”.

²⁹⁵ Così, Cass., 19 maggio 2022 n. 16092: “Tanto premesso, quanto all’esame del contenuto della doglianza, va reiterato che, ove l’Amministrazione finanziaria, contesti «che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite nell’ambito di una frode carosello, ha l’onere di provare, non solo l’oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l’operazione si inseriva in una evasione dell’imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l’ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l’Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un’operazione volta ad evadere l’imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi». (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018)”.

Solo in presenza di tali elementi l'onere può spostarsi sul contribuente, chiamato a dimostrare di aver agito con la dovuta cautela nel rapporto commerciale.

In questo contesto, il nuovo regime dell'onere della prova introdotto dal comma 5-bis appare, da un lato, in linea con l'evoluzione giurisprudenziale, e, dall'altro, idoneo a rafforzare la posizione del contribuente su un piano sistematico.

La norma, mettendo al centro il dovere dell'Amministrazione di dimostrare in modo circostanziato e puntuale i presupposti di fatto della pretesa, conferma che l'Ufficio non può limitarsi a un richiamo generico a schemi presuntivi, ma deve costruire un quadro probatorio articolato, idoneo a sorreggere la contestazione di inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni.

Per il difensore, ciò comporta l'importanza di sollevare espressamente, in ricorso, l'eccezione di difetto di prova in capo all'Ufficio, chiedendo al giudice di verificare se l'Amministrazione abbia effettivamente assolto il proprio onere secondo i criteri di gravità, precisione e concordanza richiesti, e se la prova prodotta risulti coerente con la disciplina sostanziale dell'imposta (in particolare con le regole sul diritto alla detrazione IVA e sulla deducibilità dei costi).

A fronte di una motivazione dell'atto basata su mere formule stereotipate, su richiami generici a "cartiere" o a schemi fraudolenti non adeguatamente specificati, la nuova disciplina offre un terreno particolarmente favorevole per contestare l'insufficienza della prova e quindi chiedere l'annullamento dell'atto.

In sintesi, la riforma non stravolge la scansione logica delineata dalla giurisprudenza – anzitutto la necessità di un minimo nucleo probatorio a carico del fisco, cui segue la possibilità di reazione del contribuente – ma ne accentua il rigore, trasformando in regola legislativa ciò che prima era il portato di un'elaborazione giurisprudenziale talora oscillante.

9. Uno specifico onere della prova ai fini sanzionatori.

Un ulteriore profilo di novità, spesso trascurato ma di notevole impatto sistematico, concerne il versante sanzionatorio.

Il testo del comma 5-bis, infatti, non si limita a disciplinare l'onere della prova in relazione alla pretesa impositiva, ma estende espressamente il proprio ambito anche all'“irrogazione delle sanzioni”, impiegando – significativamente – il verbo al plurale (“si fondano”) nel riferirsi alle “ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”.

La precisazione assume rilievo in particolare nei giudizi aventi ad oggetto avvisi di accertamento che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997, contengono non solo il recupero del tributo (e dei relativi interessi), ma anche l'immediata irrogazione delle sanzioni collegate²⁹⁶.

La disciplina sanzionatoria conosce, peraltro, anche atti a contenuto esclusivamente sanzionatorio – gli atti di contestazione e i successivi avvisi di irrogazione – che “vivono di vita propria” e richiedono, pertanto, una motivazione autonoma e, ciò che qui interessa, una prova distinta rispetto a quella afferente al tributo.

Nel caso degli avvisi “misti” (recupero d'imposta più sanzioni contestuali), il nuovo testo di legge impone di considerare l'irrogazione delle sanzioni alla stregua di un autonomo oggetto di prova.

L'Amministrazione è tenuta non solo a dimostrare in giudizio i presupposti di fatto e di diritto della maggiore pretesa impositiva, ma anche a provare, con altrettanta puntualità, il presupposto specifico delle sanzioni, che si colloca su un piano distinto rispetto a quello del tributo (si pensi, ad esempio, ai profili di imputabilità soggettiva della violazione, alle circostanze idonee a escludere il dolo o la colpa, alla ricorrenza delle condizioni per l'applicazione di cause di non punibilità).

²⁹⁶ “In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.”

Il giudice tributario deve, dunque, verificare se l'Ufficio abbia assolto a questo ulteriore segmento dell'onere probatorio, dando conto in motivazione delle ragioni oggettive che sorreggono l'irrogazione delle sanzioni, al di là della mera dimostrazione del maggior tributo dovuto.

Sul piano pratico, è prevedibile che gli Uffici tendano a utilizzare la dimostrazione circa la fondatezza dell'accertamento impositivo anche come base probatoria per le sanzioni, assumendo che la prova del fatto impositivo implichi, quasi automaticamente, la prova del presupposto sanzionatorio.

Proprio qui si apre, tuttavia, uno spazio significativo per la difesa del contribuente: sarà compito del difensore eccepire, mediante un motivo specifico di impugnazione, il difetto di prova in ordine all'irrogazione delle sanzioni, evidenziando l'eventuale mancanza di una motivazione autonoma o l'assenza di elementi idonei a sorreggere la pretesa sanzionatoria.

In questo senso, il nuovo comma 5-bis invita a superare una visione "derivativa" delle sanzioni rispetto all'accertamento del tributo, richiedendo che anche il segmento sanzionatorio sia oggetto di scrutinio probatorio pieno.

Il giudice, nel verificare la fondatezza complessiva dell'atto, dovrà dunque accertare non solo se le violazioni contestate risultino puntualmente provate ai fini impositivi, ma anche se le ragioni dell'irrogazione delle sanzioni siano state adeguatamente dimostrate, alla luce dei criteri di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla disciplina generale e delle regole proprie del diritto sanzionatorio tributario.

10. L'onere della prova nelle liti da rimborso.

L'ultima parte del comma 5-bis si occupa espressamente dei giudizi aventi a oggetto istanze di rimborso, rispetto alle quali il fisco si sia opposto, in via espressa o mediante silenzio-rifiuto.

La fattispecie del diniego di rimborso rientra, com'è noto, tra gli atti impugnabili elencati – seppure non in via tassativa – dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992²⁹⁷.

La norma stabilisce che spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando essa non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

Il legislatore della riforma non introduce, in realtà, una soluzione innovativa, ma si limita a positivizzare un orientamento giurisprudenziale consolidato: la Cassazione²⁹⁸ ha da sempre, e correttamente, posto a carico del contribuente l'onere di provare i presupposti del diritto al rimborso, sin dalla fase della presentazione dell'istanza, ritenendo che solo una domanda completa, recante gli estremi dei versamenti, gli importi, i periodi di imposta e le ragioni della non debenza, sia idonea a dar luogo a un silenzio-rifiuto impugnabile.

In tal senso si è espressa, da ultimo, Cass. 10 ottobre 2022, n. 29489, secondo cui le domande di rimborso prive delle indicazioni essenziali relative ai versamenti, agli importi e alle somme richieste in restituzione non possono considerarsi giuridicamente valide e non sono idonee a far sorgere un silenzio-rifiuto suscettibile di impugnazione.

Tale vizio non è sanabile mediante successivo deposito documentale, perché il procedimento non avrebbe dovuto neppure essere instaurato (con richiami, tra le altre, a Cass. 24 ottobre 2019, n. 27377; Cass. 22 febbraio 2021, n. 4716; Cass. 30 settembre 2020, n. 20719; Cass. 13 dicembre 2018, n. 32263; Cass. 30 novembre 2012, n. 21400; Cass. 20 marzo 2000, n. 3250).

²⁹⁷ “Il ricorso può essere proposto avverso: (...) g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti”.

²⁹⁸ Cass. 10 ottobre 2022 n. 29489: “Per il consolidato indirizzo della Corte (ex multis Cass. 24/10/2019, n. 27377) «Le domande di rimborso, prive delle indicazioni inerenti gli estremi di versamento e gli importi relativi all'ammontare delle ritenute Irpef, nonché della indicazione degli importi chiesti in restituzione, non possono considerarsi giuridicamente valide e non sono, dunque, idonee alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto non consentono di valutare la fondatezza o meno della richiesta; né tale vizio è sanabile con il successivo deposito di documenti, atti a colmare le lacune predette, deposito che è comunque tardivo, in quanto intervenuto nel corso di un procedimento che non avrebbe dovuto neppure essere iniziato»; (in senso conforme, ex multis, Cass. 22/02/2021, 4716; Cass. 30/09/2020, n. 20719; Cass. 13/12/2018, n. 32263; Cass. 30/11/2012, n. 21400; Cass. 20/03/2000, n. 3250)”.

La precisazione contenuta nel comma 5-bis – secondo cui l’onere probatorio del contribuente riguarda le richieste di rimborso “quando non siano conseguenti al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati” – è, in realtà, pleonastica.

Essa si riferisce essenzialmente all’ipotesi in cui il contribuente, vittorioso nel giudizio contro l’avviso di accertamento, veda sorgere ex lege il diritto alla restituzione delle somme indebitamente pagate: in tal caso, il rimborso avviene d’ufficio, ai sensi dell’art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, senza necessità di una specifica istanza e, quindi, senza che si ponga un problema di allegazione e prova da parte del contribuente.

Al di fuori di questa ipotesi, il quadro resta quello tradizionale: chi chiede un rimborso deve articolare, già nell’istanza e poi nel ricorso, una compiuta allegazione dei fatti che fondano il diritto azionato, accompagnata dalla documentazione idonea a dimostrarne la sussistenza.

La novella conferma, dunque, che, nelle liti da rimborso “autonome”, la posizione processuale del contribuente è quella di attore non solo in senso formale, ma anche in senso sostanziale quanto ai fatti costitutivi del diritto alla restituzione; ciò giustifica il mantenimento dell’onere probatorio a suo carico, in coerenza con l’impostazione da tempo fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità.

IV. Le recenti sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo sulla disciplina delle attività ispettive di accertamento fiscale e i riflessi sull'onere della prova nel diritto tributario italiano

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Il caso Italgomme Pneumatici S.r.l. c. Italia: accessi fiscali e tutela convenzionale del domicilio d'impresa – 3. Carenze normative e rimedi ineffettivi. La disciplina italiana viola l'art. 8 CEDU – 4. Effetti riflessi sulle norme domestiche – 5. Effetti riflessi sul giudizio tributario – 6. Il caso "Agrisud": seconda bocciatura della Corte EDU per il sistema legislativo italiano in materia disciplina delle indagini tributarie – 7. Il caso "Ferrieri e Bonassisa": le censure della Corte EDU sull'inadeguatezza del sistema normativo domestico si estendono anche alla disciplina delle indagini finanziarie – 8. Il caso "Edilsud": la Corte EDU afferma l'inadeguatezza dell'assetto normativo nazionale anche in materia di accessi nei locali a uso c.d. "promiscuo" – 9. La prassi: le indicazioni operative della Guardia di Finanza in materia di attività ispettive fiscali condotte mediante accesso presso la sede del contribuente – 10. Riflessioni conclusive.

1. Introduzione

Nel rapporto tra poteri accertativi fiscali e tutela dei diritti fondamentali, la recente sentenza *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, pronunciata il 6 febbraio 2025 dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU), inaugura un filone giurisprudenziale che sottopone ad uno “*stress test*” di proporzionalità la disciplina nazionale in materia di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali del contribuente.

In particolare, la compatibilità del quadro normativo italiano e della relativa prassi applicativa con l’art. 8 della Convenzione EDU, che garantisce il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza.

Sin dalle sue prime pronunce in materia, la Corte EDU chiarisce come la nozione convenzionale di “domicilio” possa estendersi ai luoghi in cui si esercita un’attività professionale o d’impresa, non sussistendo ragioni per escluderli dal campo di applicazione dell’art. 8²⁹⁹.

Le prospettive di evoluzione normativa e giurisprudenziale aperte dal dialogo con la Corte di Strasburgo ridisegnano l’equilibrio tra i poteri dell’Amministrazione finanziaria e le garanzie del contribuente, incidendo sulla configurazione dell’onere della prova, inteso come categoria mobile e tridimensionale, articolata su più livelli (prova del fatto impositivo, prova della legittimità del mezzo di raccolta, prova a carico alternato in caso di diritti fondamentali in gioco).

Su questa strada, i casi affrontati dalla Corte EDU offrono anche l’occasione per riesaminare la normativa italiana sulle verifiche fiscali “*on-site*”, storicamente caratterizzata da ampi poteri ispettivi in capo all’Amministrazione finanziaria, alla luce dei principi di legalità, scopo legittimo e proporzionalità richiesti dall’art. 8 par. 2 CEDU.

In definitiva, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale in materia di poteri istruttori ha subito, nell’ultimo anno, una scossa tellurica di carattere sistemico, originata dalla necessità – non più procrastinabile – di adeguare

²⁹⁹ Tale interpretazione, inaugurata con *Niemietz c. Germania* (CEDU, 1992) e confermata in casi successivi, pone le basi per affermare che anche i locali aziendali godono di tutela convenzionale, sebbene con un margine di apprezzamento più ampio per gli Stati rispetto all’abitazione privata in senso stretto.

l'ordinamento interno ai dettami della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Il nucleo della problematica risiede nell'erosione della tradizionale supremazia dell'Amministrazione Finanziaria a favore di una tutela effettiva della sfera privata del contribuente, intesa non più come mero riflesso del procedimento, ma come diritto fondamentale preesistente.

2. Il caso Italgomme Pneumatici S.r.l. c. Italia: accessi fiscali e tutela convenzionale del domicilio d'impresa

La vicenda Italgomme Pneumatici Srl e altri c. Italia trae origine da una serie di verifiche fiscali condotte dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate presso le sedi di diverse società contribuenti (tra cui la Italgomme Pneumatici S.r.l.), in esito alle quali si acquisiscono copiosi elementi documentali poi utilizzati per emettere avvisi di accertamento.

I ricorrenti adiscono la Corte EDU lamentando modalità di svolgimento delle perquisizioni e di raccolta delle informazioni in violazione del diritto al rispetto del domicilio e della vita privata garantito dall'art. 8 CEDU³⁰⁰.

In particolare, essi denunciano l'assenza, nell'ordinamento italiano, di garanzie sufficienti a prevenire abusi da parte dell'Amministrazione finanziaria durante gli accertamenti *in loco*: mancata previsione di condizioni specifiche per autorizzare accessi e ispezioni presso i locali aziendali, poteri ispettivi esercitati in maniera vasta e indiscriminata, sequestrando dati e documenti senza chiari limiti di oggetto o di tempo e mancanza di un controllo giudiziario effettivo – sia prima che dopo l'accesso – sull'operato dei verificatori³⁰¹.

³⁰⁰ L'art. 8 CEDU compendia il diritto di ogni persona al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza, prescrivendo che non possa esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto “*a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui*”.

³⁰¹ Ai punti 86-87-88 della sentenza, si riportano le seguenti doglianze: “86. Per quanto riguarda la delimitazione del margine di discrezionalità conferito alle autorità, le ricorrenti hanno sostenuto che le disposizioni nazionali applicabili si limitavano a indicare l'autorità competente ad autorizzare le misure, ma non disciplinavano le condizioni che dovevano essere rispettate, conferendo così un margine di discrezionalità illimitato per valutare l'adeguatezza, l'oggetto e la portata delle misure. L'unica condizione da rispettare – vale a

Di contro, secondo il governo, parte in giudizio, le misure risultano oggetto di un controllo *ex ante*, in quanto le pertinenti disposizioni nazionali richiedono l'autorizzazione dell'organo di gestione competente, nonché la precisa indicazione dello scopo delle misure e la valutazione che esse siano proporzionate ad un efficace audit *in loco* ed alle esigenze del controllo; mentre, *ex post*, riguardo le misure, è possibile un controllo giurisdizionale³⁰², ovvero, la denuncia della presunta illegittimità al Garante del Contribuente, il quale può raccomandare alle autorità nazionali di conformarsi al diritto interno ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 212/2000.

Tuttavia, a tal proposito, la Corte rileva che la giurisprudenza citata dal Governo non è pertinente al caso di specie, in quanto relativa ad un controllo effettuato presso il domicilio privato del contribuente, ed anche volendo supporre che i giudici tributari abbiano il potere di annullare un avviso di accertamento in caso di illegittimità dell'autorizzazione delle misure in

dire l'autorizzazione di misure ai fini della prevenzione, dell'accertamento e della lotta contro le violazioni fiscali – era estremamente ampia e generica. Inoltre, il contesto giuridico interno non richiedeva che l'autorizzazione contenesse una motivazione specifica o che le misure fossero giustificate sulla base di prove o, quantomeno, di sospetti di violazione di obblighi fiscali, impedendo così qualsiasi valutazione della giustificazione di tali misure. 87. Per quanto riguarda un ex ante ricorso, i ricorrenti hanno sostenuto che l'autorizzazione all'attuazione delle misure non era stata sottoposta al controllo preventivo di un'autorità giudiziaria o, quantomeno, di un'autorità indipendente. 88. Per quanto riguarda un ex post Le ricorrenti hanno anzitutto osservato che la possibilità di impugnare le autorizzazioni o di chiedere ai giudici civili misure sospensive era stata puramente teorica, in quanto non esistevano esempi giurisprudenziali che indicassero che il ricorso fosse stato utilizzato con successo. In secondo luogo, le ricorrenti hanno sostenuto che il ricorso dinanzi ai giudici tributari non sarebbe stato efficace, in quanto esso avrebbe potuto essere presentato solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento in questione, quindi molti anni dopo le asserite violazioni. Inoltre, se i giudici tributari avessero ritenuto che le misure fossero ingiustificate, non sarebbero stati in grado di concedere un risarcimento. Infine, le ricorrenti hanno sostenuto che la presentazione di un reclamo al garante del contribuente non avrebbe costituito un ricorso effettivo, in quanto, secondo il diritto interno, tale organo non era un'autorità giudiziaria e non emetteva decisioni vincolanti”.

³⁰² Come chiarito dalla Corte di Cassazione, il rimedio a disposizione dipende dal fatto che le misure in questione comportino o meno l'emissione di un avviso di accertamento conseguentemente impugnato anche dal contribuente. Se le misure portano all'emissione di un avviso di accertamento, esse potrebbero essere impugunate dinanzi ai giudici tributari competenti, in quanto l'autorizzazione all'accesso e alla verifica si qualificerebbe come un documento preparatorio la cui validità incide sulla validità dell'avviso di accertamento. Se, per contro, le misure impugunate non danno luogo ad avvisi di accertamento, potrebbero essere impugunate dinanzi ai giudici civili. In caso di accertamento illegittimo, il contribuente può ottenere il risarcimento del danno subito invocando la "responsabilità aggravata" della pubblica amministrazione ai sensi dell'articolo 96 del codice di procedura civile. In particolare, con la sentenza n. 13899 del 3 giugno 2013, le Sezioni Combine della Corte di Cassazione ritengono che tale indennizzo possa essere riconosciuto in caso di comportamento "imprudente" dell'Amministrazione finanziaria, ossia quando l'imposta venga inflitta in "malafede o con colpa grave".

trattazione, la possibilità di contestare l'autorizzazione dipende dal fatto che la verifica abbia portato o meno all'emissione di un avviso di accertamento contestato dal contribuente e che tale avviso si basi su prove raccolte durante la verifica.

Un siffatto ricorso è meramente potenziale e incerto, tenendo in considerazione anche l'eventualità che un avviso di accertamento possa essere emesso dopo diversi anni dalla dichiarazione dei redditi.

Contrariamente, la Corte evidenzia come un rimedio effettivo, a tutela del contribuente, debba essere sufficientemente tempestivo e disponibile entro un termine ragionevole³⁰³.

Anche il reclamo dinanzi al Garante del Contribuente non costituisce – secondo la Corte – uno strumento rimediale efficace contro l'arbitrarietà del potere impositivo, trattandosi di un'autorità non in grado di emettere decisioni vincolanti, ma semplici raccomandazioni all'amministrazione finanziaria.

La Corte di Strasburgo allora, nello scrutinare la normativa nazionale di riferimento - segnatamente l'art. 52 del D.P.R. 633/1972 in materia di IVA e le disposizioni analoghe per le imposte dirette, ex art. 33 D.P.R. 600/1973 - per verificarne la conformità ai requisiti richiesti dall'art. 8 par. 2 CEDU in caso di interferenze della pubblica autorità nel domicilio di una persona, dal punto di vista metodologico, applica il consueto schema di analisi dell'art. 8, che comporta tre passaggi:

- accertare l'esistenza di un'ingerenza dell'autorità pubblica nel diritto garantito (nella specie, il diritto al rispetto del domicilio);
- verificare se tale ingerenza sia “*prevista dalla legge*” e persegua uno “scopo legittimo” ex art. 8, par. 2;
- valutare se sia “*necessaria in una società democratica*” per il conseguimento dello scopo legittimo, cioè se rispetta il principio di proporzionalità.

³⁰³ La Corte EDU conclude: “quanto precede è sufficiente per concludere che un reclamo dinanzi al giudice tributario non equivarrebbe a un ricorso giurisdizionale ex post effettivo. Pertanto, la Corte non ritiene necessario esaminare se il contesto giuridico interno preveda un ricorso adeguato e sufficiente qualora venga riscontrata una irregolarità”.

Sotto il primo profilo, nel caso “*Italgomme*” non vi è dubbio sulla sussistenza di un’ingerenza: gli accessi e le perquisizioni nei locali delle società ricorrenti costituiscono intromissioni delle autorità fiscali nel loro “domicilio” in senso convenzionale.

Come anticipato, la Corte EDU chiarisce che i luoghi di lavoro rientrano nell’ambito protetto dall’art. 8, sebbene le aspettative di *privacy* possano essere minori rispetto ad una dimora privata e gli Stati godano di un margine di apprezzamento più ampio nell’ordinare ispezioni a fini di pubblico interesse³⁰⁴.

In successivi casi³⁰⁵, si conferma che le perquisizioni di uffici, aziende o studi professionali costituiscono interferenze nel diritto al domicilio, richiedendo dunque una giustificazione solida in base ai criteri dell’art. 8 CEDU.

Nel contesto di “*Italgomme*”, la Corte riconosce che l’esecuzione di verifiche fiscali invasive persegue uno scopo legittimo: la lotta all’evasione e l’accertamento delle imposte dovute infatti, rientrano nella tutela dei “diritti e libertà altrui” e nell’“interesse economico dello Stato”, obiettivi espressamente contemplati dall’art. 8 par. 2, nell’alveo del benessere economico del Paese e della prevenzione dei reati.

Su questo fronte, invero, la legittimità dello scopo non viene mai posta in dubbio, data l’importanza che la repressione dell’evasione fiscale riveste per la collettività e il margine di apprezzamento di cui godono le autorità tributarie nel perseguire il gettito fiscale dovuto.

Sotto il secondo profilo, nonostante quanto precede, diverso esito ha la valutazione del requisito di legalità (“*prevista dalla legge*”).

La Corte di Strasburgo rileva come in Italia gli accertamenti *in loco* siano autorizzati e condotti in base a norme generali (artt. 52 DPR 633/72, 33 DPR 600/73, nonché art. 35 RD 1929 n. 4 per la Guardia di Finanza) che

³⁰⁴ Corte EDU, Niemietz c. Germania, sentenza 16 dicembre 1992, par. 29: “*non vi sono ragioni per le quali il domicilio debba essere interpretato in modo da escludere le attività professionali o commerciali svolte nei locali in questione*”.

³⁰⁵ Corte EDU, Société Colas Est et autres c. France, sentenza 16 aprile 2002: al par. 41 si riconosce la violazione dell’art. 8 per perquisizione di sedi societarie senza sufficiente base legale e senza garanzie; Buck c. Germania, sentenza 28 aprile 2005, par. 31.

conferiscono poteri molto ampi agli organi verificatori, senza tuttavia definire con sufficiente chiarezza condizioni e limiti del loro esercizio.

Pur potendosi dunque astrattamente individuare una “base legale” interna per le ingerenze, la Corte ritiene che essa difetti dei requisiti di *qualità* richiesti dalla Convenzione³⁰⁶.

In particolare, mancano nella legge italiana indicazioni specifiche circa le situazioni in cui disporre un accesso fiscale, l’ampiezza dei poteri esercitabili durante la verifica e le garanzie procedurali a tutela del contribuente.

La normativa interna – osserva la Corte – attribuisce alla Guardia di Finanza e all’Agenzia delle Entrate una discrezionalità praticamente *illimitata* nel decidere se, quando e come effettuare perquisizioni presso i contribuenti.

In tal modo, secondo Strasburgo, le leggi nazionali non “*proteggono adeguatamente contro arbitri e abusi*” e pertanto non soddisfano il principio di legalità convenzionale, che richiede norme accessibili, chiare e prevedibili nel disciplinare un’ingerenza nei diritti garantiti³⁰⁷.

³⁰⁶ Il rischio ravvisato dalla Corte è quello di un potere discrezionale illimitato: difatti, pur accettando che, “*quando le misure in questione sono attuate a fini di accertamento fiscale ... condizioni come quelle stabilite negli orientamenti presentati dal governo potrebbero essere sufficienti a integrare le disposizioni nazionali applicabili al fine di delimitare l’ambito di discrezionalità conferito alle autorità nazionali e prevenire abusi e arbitrarietà, a condizione che siano vincolanti per le autorità. Tuttavia, [...] non è possibile alcun controllo sulla base dei soli criteri di selezione sopra menzionati e in assenza di informazioni pubbliche trasparenti su quali locali commerciali sono ispezionati nel tempo e quali no, e non si può escludere la possibilità che gli agenti fiscali esercitino un margine di discrezionalità illimitato dietro l’apparente rispetto di tali criteri*”, e ancora, “In tale contesto, la Corte è consapevole del fatto che la natura stessa delle verifiche fiscali, che integrano l’obbligo del contribuente di fornire alle autorità fiscali informazioni accurate per consentire loro di effettuare un corretto accertamento fiscale, richiede una verifica dei documenti e un’ispezione dei locali che vada ben oltre il semplice controllo delle scritture contabili obbligatorie, con particolare riferimento ai registri non contabili e ai materiali in deposito”. La Corte è inoltre consapevole del fatto che per ispezionare i dati e i locali è necessario il consenso di un contribuente e che i documenti di solito non vengono rimossi (cfr. paragrafo 37 sopra). Tuttavia, pur ribadendo la necessità di consentire poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari, la Corte ritiene che tali competenze debbano essere delimitate in modo da evitare un margine di discrezionalità illimitato.

³⁰⁷ Ne consegue che le disposizioni nazionali pertinenti, anche integrate dagli orientamenti amministrativi di riferimento, non imponevano alle autorità di giustificare l’esercizio dei loro poteri e consentivano quindi loro di esercitare un potere discrezionale illimitato (v. Bernh Larsen Holding AS e a., § 130) [...]. Infatti, molte delle autorizzazioni rilasciate nei confronti dei richiedenti non contenevano alcuna motivazione che giustificasse le misure, a parte il riferimento a un’iniziativa autonoma della Guardia di Finanza al fine di ottenere elementi probatori rilevanti ai fini dell’accertamento fiscale. Secondo la Corte, tali autorizzazioni confermano che il quadro giuridico nazionale consentiva solo l’accesso esplorativo e le ispezioni.

Sotto il terzo profilo, la Corte sposta quindi l'attenzione sul criterio decisivo della "necessità in una società democratica", strettamente legato alla proporzionalità dell'ingerenza.

Anche concedendo che gli obiettivi di interesse generale di contrasto all'evasione fiscale possano giustificare misure intrusive, resta da valutare se l'ampiezza e le modalità di tali misure siano proporzionate allo scopo.

Nel condurre questo bilanciamento, i giudici di Strasburgo sottolineano taluni elementi fattuali emblematici: durante le verifiche contestate, i funzionari hanno acquisito una enorme quantità di dati e documenti, in modo indiscriminato, senza circoscrivere la ricerca a specifiche annualità o materie tributarie previamente indicate.

In altre parole, gli accertamenti hanno assunto una connotazione esplorativa "a strascico", alla ricerca di qualsiasi irregolarità fiscale, anziché limitarsi a reperire prove di violazioni già ipotizzate.

Questo *modus operandi*, pur abilitato dalla normativa interna, porta la Corte EDU a concludere che l'ordinamento italiano consenta "*accessi dal carattere meramente esplorativo*"³⁰⁸.

Tale constatazione è antitetica al principio di proporzionalità, secondo cui un'ingerenza deve essere calibrata sull'obiettivo specifico e limitata a quanto strettamente necessario.

Inoltre, la legge domestica non prevede alcuna possibilità di espungere o dichiarare inammissibili i documenti raccolti che non siano pertinenti all'oggetto iniziale della verifica, concedendo, il quadro giuridico interno, all'autorità fiscale e alla Guardia di Finanza un potere discrezionale illimitato riguardo all'adeguatezza, al numero, alla durata e alla portata delle operazioni di accesso, nonché delle informazioni richieste e poi copiate/sequestrate.

³⁰⁸ Infatti, molte delle autorizzazioni rilasciate nei confronti dei richiedenti non contenevano alcuna motivazione che giustificasse le misure, a parte il riferimento a un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza al fine di ottenere elementi probatori rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale.

Una discrezionalità priva di vincoli e controlli effettivi è incompatibile con il requisito di “*necessità*”: condizioni inconciliabili con la garanzia di un sufficiente rispetto del diritto al domicilio e una protezione contro gli arbitri.

Secondo la giurisprudenza della Corte EDU, la presenza di robuste garanzie procedurali può talora compensare un’ingerenza altrimenti invasiva, rendendola accettabile; viceversa, l’assenza di controlli indipendenti aggrava il giudizio di non necessità.

Nel caso di specie, la mancanza di un’autorizzazione giudiziaria preventiva non viene bilanciata da altre garanzie effettive, né da un controllo giurisdizionale successivo sulla legittimità, necessità e proporzionalità delle misure adottate. In violazione dell’art. 8, l’ingerenza risulta priva di quei contrappesi idonei a tutelare i diritti del contribuente.

3. Carenze normative e rimedi ineffettivi. La disciplina italiana viola l’art. 8 CEDU

La pronuncia “*Italgomme*” mette in luce specifiche carenze normative e applicative dell’ordinamento tributario italiano, ritenute tali da comportare la violazione sistemica dell’art. 8 CEDU.

Tali lacune possono essere sintetizzate in tre macro-profilo, strettamente interconnessi:

- la mancanza di regole chiare e specifiche per autorizzare gli accessi fiscali nei locali d’impresa (*deficit di legalità*);
- l’assenza di limiti sostanziali all’estensione delle operazioni ispettive, con conseguenti acquisizioni massive e sproporzionate di dati (*deficit di proporzionalità*);
- l’assenza di rimedi giurisdizionali effettivi per contestare gli atti istruttori arbitrari, sia prima che dopo la loro esecuzione (*deficit di tutela giurisdizionale*).

Occorre rammentare che, in base all'art. 52 del DPR 633/1972³⁰⁹ (disciplina IVA, applicabile *ratione temporis* nel caso di specie) e alle norme simili in

³⁰⁹ La norma dettagliatamente riporta: “*gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.*

L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale. L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.

I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma. Per l'esecuzione degli accessi presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'articolo 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51, si applicano le disposizioni del secondo e sesto comma dell'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”.

materia di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria può effettuare accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività economiche quando vi ha motivo.

È prevista un'autorizzazione formale del capo dell'ufficio (o, per la Guardia di Finanza, un ordine di servizio del Comandante) che disponga la verifica. Tuttavia, tale atto autorizzativo – come evidenziato anche dalla Corte di Cassazione – è tradizionalmente considerato un “mero adempimento procedurale”, un nullaosta di rito interno senza natura di rigorosa autorizzazione in senso sostanziale³¹⁰.

³¹⁰ La Cassazione lo definisce un semplice avallo gerarchico, privo di autonoma funzione di filtro sull'opportunità e liceità dell'accesso: cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424; Cass., 18 dicembre 2014, n. 26829; Cass., 6 novembre 2019, n. 28563, secondo cui: “è il caso di rammentare che, in tema di accertamento delle imposte, questa Corte, con sentenza 11/10/2017, n. 23824 (vedi anche: n. 9565/2007; 12/12/2018, n. 32101, in motivazione), alla quale il Collegio intende dare continuità, ha affermato che:

a) l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prescritta in materia di IVA dall'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), in quanto sottesa all'acquisizione degli elementi di riscontro della supposta evasione fiscale, al fine di evitarne l'occultamento o la distruzione, è contraddistinta da un largo margine di discrezionalità, da cui discende il carattere necessariamente sintetico della relativa motivazione: l'obbligo motivazionale deve pertanto ritenersi assolto nel caso in cui risultino indicate la nota e l'autorità richiedente, con la specificazione che il provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione dev'essere effettuata ex ante con prudente apprezzamento;

b) il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, al primo comma, relativo all'accesso nei locali adibiti all'esercizio di attività commerciale, agricola, artistica o professionale, ovvero ad uso promiscuo, ossia anche ad abitazione, si limita a richiedere, rispettivamente, l'autorizzazione del capo dell'ufficio, e quella del Procuratore della Repubblica, senza però fissare specifici presupposti, in entrambi i casi trattandosi “di un mero adempimento procedimentale, la cui ratio è individuabile nell'opportunità che la perquisizione trovi l'avallo di un'autorità gerarchicamente o funzionalmente sovraordinata”, laddove, al secondo comma, relativo all'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma, cioè in locali ad uso esclusivamente abitativo, si “richiede, invece, – anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 Cost., sull'inviolabilità del domicilio – non solo l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ma anche la sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria”, previsione che conferisce “all'autorizzazione medesima la portata, non di semplice nulla-osta da parte di un organo superiore, bensì di provvedimento valutativo della ricorrenza nella concreta vicenda di specifici presupposti giustificativi dell'ingresso nell'abitazione” (Cass. n. 26829/2014);

c) le sezioni unite di questa Corte, con la sentenza n. 16424/2004, si sono premurate di precisare che il giudice tributario, dinanzi alla contestazione della pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, “può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti”, e che, nel valutare la legittimità del provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare, terrà conto, “quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente”.

La legge non stabilisce presupposti sostanziali stringenti. Lo stesso art. 12, comma 1, dello Statuto, nella previgente ed appena riformata previsione, si limita a disporre, in termini generali, che gli accessi e ispezioni siano effettuati sulla base di “*esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*”.

Pur introducendo un principio di massima, la formulazione non è accompagnata da criteri operativi precisi e, almeno secondo l’orientamento e l’assetto antecedente alle riforme, non comporta di per sé l’invalidità dell’atto impositivo qualora non siano dettagliate le ragioni “in loco”.

Né l’autorizzazione stessa circoscrive in maniera effettiva l’oggetto del controllo: benché la legge richieda di indicarne lo “scopo”, nella prassi, come confermato dall’art. 52, c. 4, DPR 633/72, *de iure* non vi sono limiti alla documentazione ispezionabile, lasciando ai verificatori la facoltà di decidere l’eventuale estensione dell’indagine sul posto.

Ulteriore profilo di legalità riguarda la mancanza di un controllo esterno *ex ante*. Salvo il caso in cui i locali da perquisire siano adibiti anche ad abitazione privata (per cui la legge richiede un decreto motivato dell’autorità giudiziaria, *ex art. 52, co.2, DPR 633/72*), per i locali d’impresa non si prevede alcuna autorizzazione da parte di un giudice.

La Corte ritiene problematica la scelta legislativa di distinguere tra domicilio “propriamente detto” e domicilio “professionale”, poiché ai fini dell’art. 8 entrambi sono luoghi in cui si esercita il diritto al rispetto della vita privata (soprattutto per imprenditori individuali o professionisti).

In mancanza di un vaglio preventivo da parte di un’autorità indipendente, il sistema italiano scarica il controllo sulla fase successiva, rivelatasi tuttavia altrettanto lacunosa, coinvolgendo persino l’art. 13 CEDU in termini di diritto a un ricorso effettivo³¹¹, tenendo altresì in debita considerazione che l’eventuale annullamento dell’avviso di accertamento in sede giudiziaria non ripara pienamente il pregiudizio subito dal contribuente sul piano dei diritti della personalità.

³¹¹ Il dettato normativo afferma che “ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un’istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell’esercizio delle loro funzioni ufficiali”.

Il rimedio agisce solo sul piano patrimoniale, evitando l'esborso del tributo e delle sanzioni, ma senza cancellare gli effetti dell'intrusione già avvenuta: la violazione della *privacy* domiciliare, l'eventuale sottrazione di documenti personali o riservati o lo sconvolgimento dell'attività lavorativa durante la perquisizione. Secondo la Corte di Strasburgo, una tutela postuma, esclusivamente economica, non risulta congrua rispetto alla natura del diritto leso.

In conclusione, la Corte, non limitandosi a decidere sul caso individuale, attiva l'art. 46 della Convenzione³¹², indicando che le violazioni riscontrate dipendono dalla conformazione del diritto interno e dall'interpretazione fornita dai giudici nazionali, per cui potrebbero dar luogo ad ulteriori ricorsi sistemici ed analoghi in futuro³¹³.

Di conseguenza, si rivolge un invito allo Stato italiano affinché adotti riforme normative capaci di rimediare alle carenze strutturali.

³¹² La norma disciplina la forza vincolante ed esecutiva delle sentenze, secondo cui: "1. *Le Alte Parti contraenti si impegnano a conformarsi alle sentenze definitive della Corte sulle controversie nelle quali sono parti.* 2. *La sentenza definitiva della Corte è trasmessa al Comitato dei Ministri che ne controlla l'esecuzione.* 3. *Se il Comitato dei Ministri ritiene che il controllo dell'esecuzione di una sentenza definitiva sia ostacolato da una difficoltà di interpretazione di tale sentenza, esso può adire la Corte affinché questa si pronunci su tale questione di interpretazione. La decisione di adire la Corte è presa con un voto a maggioranza dei due terzi dei rappresentanti che hanno il diritto di avere un seggio in seno al Comitato.* 4. *Se il Comitato dei Ministri ritiene che un'Alta Parte contraente rifiuti di conformarsi a una sentenza definitiva in una controversia cui essa è parte, può, dopo aver messo in mora tale Parte e con una decisione adottata con voto a maggioranza dei due terzi dei rappresentanti che hanno il diritto di avere un seggio in seno al Comitato, adire la Corte sulla questione dell'adempimento degli obblighi assunti dalla Parte ai sensi del paragrafo 1.* 5. *Se la Corte constata una violazione del paragrafo 1, rinvia il caso al Comitato dei Ministri affinché questo esamini le misure da adottare. Se la Corte constata che non vi è violazione del paragrafo 1, rinvia il caso al Comitato dei Ministri che ne chiude l'esame".*

³¹³ Nel caso di specie, la Corte ritiene che: le carenze individuate siano tali da dar luogo a ulteriori ricorsi giustificati in futuro (v., in tal caso, *mutatis mutandis*, *N. c. Romania* (n. 2), n. 38048/18, § 84, 16 novembre 2021). Poiché la violazione dell'articolo 8 constatata nel caso di specie sembra avere un carattere sistemico, nel senso che risulta dal contenuto del diritto interno pertinente, come interpretato e applicato dai giudici nazionali, sembra opportuno che la Corte fornisca alcune indicazioni su come evitare violazioni di questo tipo in futuro (cfr. *Stoyanova v. Bulgaria*, n. 56070/18, § 78, 14 giugno 2022). 147. Per questi motivi, alla luce della sua constatazione di una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, la Corte ritiene fondamentale che lo Stato convenuto adotti le misure generali appropriate al fine di allineare la sua legislazione e la sua prassi alle conclusioni della Corte. In tale contesto, la Corte ritiene che le seguenti questioni debbano essere chiaramente disciplinate nel quadro giuridico interno. In particolare, la Corte ritiene che la maggior parte delle misure necessarie siano già previste dalla normativa nazionale, in particolare dagli articoli 12 e 13 della legge n. 212/2000 (cfr. paragrafo 53 ma i principi generali enunciati in tale normativa devono essere attuati mediante norme specifiche nel diritto interno, mentre la giurisprudenza dovrebbe essere allineata a tali principi e a quelli stabiliti dalla Corte).

In particolare, la Corte afferma che:

“In primo luogo, il quadro giuridico interno, se necessario mediante pertinenti indicazioni di prassi amministrativa, dovrebbe indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a effettuare verifiche in loco e controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali. Il rigore dei criteri imposti dalla legge può tuttavia tener conto del fatto che, nell'ambito fiscale, considerazioni di efficienza potrebbero giustificare poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari. Tuttavia, il quadro giuridico interno dovrebbe imporre alle autorità nazionali l'obbligo di fornire una motivazione e di giustificare di conseguenza la misura in questione alla luce di tali criteri. Anche se, in materia fiscale, i controlli e le verifiche possono andare oltre la mera verifica della contabilità obbligatoria, dovrebbero essere stabilite garanzie per evitare l'accesso indiscriminato o almeno la conservazione e l'uso di documenti e oggetti non connessi con l'obiettivo della misura in questione, fatto salvo l'esercizio del potere delle autorità di avviare procedimenti amministrativi separati o, se del caso, procedimenti penali. Qualora la legislazione nazionale non distingue tra verifiche o ispezioni annunciate o pre-programmate e verifiche o ispezioni di cui il contribuente non è informato in anticipo, il contribuente, al più tardi al momento dell'avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica e della sua portata, del suo diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica.

Quanto precede non pregiudica il potere delle autorità di accedere ai dati relativi al contribuente che sono stati ottenuti lecitamente mediante l'accesso a banche dati fiscali, banche dati bancarie e finanziarie e la cooperazione con altre autorità, anche su base transfrontaliera.

In secondo luogo, il quadro giuridico interno dovrebbe chiaramente prevedere un controllo giurisdizionale effettivo di una misura contestata e, in particolare, un controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata. La Corte, dopo aver preso atto delle diverse

restrizioni alla competenza dei giudici tributari e civili [...] Se un contribuente ritiene che le persone che effettuano un controllo non agiscano in conformità con la legge – possibilità già menzionata nell'articolo 13 della legge n. 212/2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di riesame intermedio e vincolante semplificato prima che il controllo sia completato”.

Le indicazioni tracciano la *roadmap* degli interventi necessari: da un lato, introdurre condizioni chiare e specifiche per disporre accessi e perquisizioni (chi le autorizza, in base a quali presupposti, per quali fini, con quali limiti); dall’altro, garantire al contribuente un rimedio giurisdizionale effettivo per contestare l’accesso illegittimo e far dichiarare inutilizzabili le prove raccolte.

4. Effetti riflessi sulle norme domestiche

Di fronte alla svolta impressa dalla sentenza “*Italgomme*”, il diritto tributario domestico si trova oggi a dover ricalibrare il baricentro del proprio sistema di accertamento laddove l’acquisizione probatoria implichi un’ingerenza nella sfera protetta dall’art. 8 CEDU, non essendo qui più sufficiente spendere gli esiti documentali dell’accesso, ma piuttosto, divenendo decisivo l’onere dell’Amministrazione di giustificare, con motivazione controllabile, la legittimità e la proporzionalità delle modalità con cui quel materiale viene ottenuto, dalla scelta stessa dell’accesso *in loco* all’ampiezza della perquisizione documentale, sino alle regole di conservazione e uso dei dati acquisiti.

Le indicazioni conformative della Corte si muovono, come appena citato, su un doppio binario: da un lato l’esigenza che la fonte normativa - o, in mancanza, la prassi amministrativa - definisca con chiarezza “circostanze e condizioni” che autorizzano accessi e verifiche presso locali commerciali o professionali, imponendo all’autorità un obbligo di motivare e di giustificare la misura alla luce di tali criteri; dall’altro la previsione di garanzie idonee a prevenire accessi indiscriminati o, almeno, a sterilizzare la conservazione e l’uso di documenti non pertinenti allo scopo, nonché il diritto del

contribuente, sin dall'avvio della verifica, ad essere informato di motivi, portata, assistenza professionale e conseguenze dell'eventuale rifiuto.

Sui tratti di allineamento alla sentenza già presenti nel nostro ordinamento, è innegabile che lo Statuto del contribuente ponga da tempo vincoli non meramente ornamentali³¹⁴: l'art. 12, comma 1, pretende che l'accesso avvenga sulla base di "esigenze effettive di indagine e di controllo sul luogo", vincolo che, non esauendosi nella selezione del contribuente, interroga la necessità di un'attività *on-site* rispetto ad alternative meno invasive.

Al comma 2, poi, si codifica il diritto ad un'informazione tempestiva su ragioni e oggetto della verifica e all'assistenza professionale, con indicazione delle conseguenze del rifiuto, mentre l'art. 52, comma 1, del D.P.R. 633/1972, a sua volta, condiziona l'accesso all'autorizzazione del capo dell'ufficio e pretende che ivi sia indicato lo scopo dell'intervento, tracciando un perimetro teleologico che, almeno in astratto, dovrebbe delimitare l'oggetto dell'acquisizione.

È la stessa "*Italgomme*" a valorizzare simili coordinate normative, chiedendo tuttavia che esse siano rese effettive nel momento genetico ed operativo dell'accesso e, dunque, che la motivazione non si limiti ad enunciazioni standardizzate, riferendosi perlopiù alla sola ragione di selezione del soggetto, ma dia conto del perché si reputi necessario indagare *in loco* e del perché l'ampiezza delle richieste e delle copie sia proporzionata allo scopo perseguito.

Nella prassi, invero³¹⁵, la motivazione dell'autorizzazione raramente assolve la funzione di giustificare la scelta dell'accesso in luogo dei poteri a tavolino, con richiamo a previsioni che finiscono per svuotare in concreto la clausola di scopo.

In questo spazio il principio di proporzionalità, espresso in via generale anche nell'art. 10-ter dello Statuto, funge da criterio di integrazione e controllo: se

³¹⁴ Cfr. D. Stevanato, *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, Giustizia insieme, 2025, reperibile sul sito <https://www.giustiziainsieme.it/en/diritto-tributario/3545-indagini-fiscali-on-site-e-liberta-fondamentali-secondo-la-cedu-il-caso-italgomme-pneumatici-srl-v-italia-dario-stevanato>.

³¹⁵ Cfr. D. Stevanato, *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, op. cit.

l'azione amministrativa deve essere necessaria e non eccedente, la motivazione dell'accesso e la coerenza fra scopo dichiarato e materiale acquisito mutano statuto, da formule di stile a condizioni di legittimità sostanziale, non più differibili al solo giudizio *ex post*.

Di contro, quanto ai profili non allineati, il cuore del problema, fotografato da “*Italgomme*”, resta quello della tutela giurisdizionale: la struttura “differita” del rimedio tributario, che postula l'impugnazione dell'avviso di accertamento e limita l'effetto protettivo all'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte, viene reputata insufficiente perché condiziona l'accesso del giudice all'emissione dell'atto impositivo, di talché non essendo tempestiva rispetto all'ingerenza, né in grado di porre fine o inibire l'operazione in corso, lasciando privo di presidio l'aspetto “non patrimoniale” della lesione in termini di inviolabilità del domicilio e della corrispondenza³¹⁶.

Tale rilievo investe direttamente la funzione della motivazione stessa.

Una motivazione “rafforzata” sugli accessi, per essere effettiva, deve potersi misurare con un controllo giurisdizionale disponibile in corso d'opera o con un meccanismo di riesame terzo e vincolante, altrimenti si riduce a un adempimento cartolare, senza addurre miglioramenti alla qualità delle garanzie.

Sul piano degli interventi interni, due direttrici recenti meritano allora attenzione:

- da un lato, il disegno di legge A.S. n. 1376, presentato l'11 febbraio 2025 ed attualmente assegnato alla 2ª Commissione permanente (Giustizia) in sede redigente, i cui obiettivi dichiarati sembrano echeggiare in modo fedele il *dictum* convenzionale³¹⁷;

³¹⁶ Neppure il giudizio dinanzi al giudice civile, percorribile solo in ipotesi eventuali e estraneo ai locali commerciali tipizzati nel caso, colma il *deficit* di garanzia, tanto che, come detto, la Corte esige “una qualche forma di riesame intermedio e vincolante, semplificato, prima che il controllo sia completato”.

³¹⁷ Nella relazione di accompagnamento al disegno di legge, si menzionano tra gli obiettivi principali da introdurre:

1) una supervisione indipendente e giudiziaria che permetta *ex ante* di avere una tempestiva protezione contro possibili ingerenze arbitrarie attraverso un effettivo controllo preliminare di legittimità o che consenta una limitazione delle discrezionalità delle autorità fiscali nell'effettuare le perquisizioni per ragioni di indagine fiscale;

- dall'altro, il D.L. 84/2025, come convertito in legge Legge 14 agosto 2025, n. 108³¹⁸, che innova lo Statuto all'art. 12 comma 1, inserendovi un obbligo di motivare espressamente ed adeguatamente le circostanze e le condizioni giustificative dell'accesso sia nell'atto autorizzativo sia nella verbalizzazione consegnata in copia al contribuente, formalizzando un precetto idoneo a rispondere, solo parzialmente, alle censure di Strasburgo³¹⁹.

Quanto ad A.S. 1376, pur convergendo, la relazione di accompagnamento, agli *standard* CEDU, la tecnica normativa proposta tradisce una concentrazione pressoché esclusiva sugli accessi “domiciliari” in senso stretto, ovvero abitazioni e luoghi equiparati, con interventi sull'art. 52 del D.P.R. 633/1972 ed ipotesi di nuova tutela giurisdizionale, demandata alle Corti di giustizia tributaria competenti per territorio, riferita a tali situazioni³²⁰, restando così pressoché scoperto il segmento, centrale in “*Italgomme*”, dei locali commerciali e professionali³²¹, nei quali la Corte

2) uno specifico obbligo motivazionale in ordine ai requisiti per legittimare l'intervento lesivo del domicilio latamente inteso del contribuente, in modo da consentire un'adeguata identificazione delle condizioni in cui le autorità fiscali possono incidere sul diritto di ogni persona al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza;

3) un sistema di controllo giudiziario *ex post* per il contribuente, che costituisca una tutela diretta dei suoi diritti al rispetto del domicilio e del diritto di difesa in ordine alla legittimità e fondatezza della misura nonché ai requisiti di necessità e connessa proporzionalità allo scopo perseguito di cui all'articolo 8. La relazione è disponibile all'u.r.l.: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01446785.pdf>.

³¹⁸ Il provvedimento, presentato per la prima lettura alla Camera dei deputati in data 17 giugno 2025, viene esaminato in sede referente dalla VI Commissione Finanze, che apporta modifiche al testo e conclude il suo esame in data 17 luglio 2025.

³¹⁹ Cfr. R. Biancolli, *Accessi fiscali con motivazione rafforzata*, in *Imposte e Tasse - ItaliaOggi*, 2025.

³²⁰ Dopo l'articolo 52, si propone l'inserimento del seguente art. 52-bis: 1. (Tutela giurisdizionale in materia di accessi domiciliari e acquisizioni documentali) – *Il contribuente nei cui confronti sia stato eseguito, ai sensi dell'articolo 52, commi dal primo al terzo del presente decreto, un accesso presso locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione ovvero che sia stato sottoposto, durante l'accesso, a perquisizioni personali o all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili o alla richiesta di esame di documenti o di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, entro venti giorni dall'esecuzione delle suddette attività, può proporre, con istanza motivata, al presidente della Corte di giustizia tributaria di secondo grado competente per territorio in ragione della circoscrizione in cui ha sede l'Ufficio dell'ente impositore procedente, richiesta di annullamento dell'autorizzazione rilasciata dall'autorità giudiziaria competente e conseguente dichiarazione di inutilizzabilità delle risposte rese dal contribuente medesimo nonché della documentazione, delle scritture e dei libri o registri acquisiti in copia o sequestrati.*

³²¹ Cfr. D. Stevanato, *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, *op. cit.*

precisamente richiede motivazioni *ex ante*, delimitazioni dell'oggetto e garanzie contro accessi indiscriminati.

Un'asimmetria che rischia di non soddisfare la Convenzione proprio dove l'esigenza è emersa con maggior nettezza.

Quanto al D.L. 84/2025, la novella appare certamente significativa poiché tipizza, nello Statuto, il contenuto dell'autorizzazione e del verbale, esigendo che i verificatori diano conto, lo si ribadisce, in maniera espressa e adeguata, delle ragioni che rendono necessario l'accesso e del rapporto strumentale fra scopo e portata dell'operazione, incentivando il superamento di formule *standard* ed auspicando motivazioni ben dettagliate.

Tuttavia, emerge un primo dubbio interpretativo³²²: la lettera della disposizione, così come illustrata, potrebbe venir letta come riferita soltanto a taluni accessi - in particolare, quelli nei locali di attività e in uso promiscuo, restando stavolta fuori gli accessi più invasivi in abitazioni private, per i quali si continuano a richiedere “*gravi indizi*”, ma senza che gli indizi siano necessariamente dettagliati in autorizzazione e verbale; da qui, in senso inverso all'A.S. 1376, l'irragionevole esito di attribuire garanzie informative più robuste alle ipotesi meno invasive.

Un secondo ordine di problemi riguarda il profilo temporale³²³.

L'intervento legislativo circoscrive l'obbligo motivazionale ai soli atti emessi dopo l'entrata in vigore, con il rischio di neutralizzare retroattivamente garanzie già desumibili dal combinato disposto dell'art. 12 dello Statuto e degli artt. 33 del D.P.R. 600/1973 e 52 del D.P.R. 633/1972, ma soprattutto imposte dalla CEDU, nonché di trasformare un atteso adeguamento in una sorta di sanatoria della prassi pregressa.

Se, infatti, l'obbligo di motivazione era già immanente al diritto vigente, limitarlo “*pro futuro*” equivale a comprimere *ex post* diritti soggettivi protetti,

³²² Cfr. L. Ambrosi – A. Iorio, *Verifiche fiscali, l'accesso va motivato negli atti autorizzativi e nei verbali*, in Sole24Ore, 2025.

³²³ Cfr. U. Volonté, *Verifiche fiscali motivate solo per il futuro: a rischio le tutele per il passato?* in Ipsoa Quotidiano, 2025.

esponendo la novella a dubbi di compatibilità costituzionale e convenzionale e aprendo la via ad un contenzioso ulteriore.

Né la “motivazione rafforzata” da sola sana il *vulnus* convenzionale laddove non si affianchi un presidio processuale tempestivo: la Corte, come si è visto, pretende che il contribuente possa attivare un riesame intermedio vincolante; restare ancorati all’unico rimedio differito contro l’avviso di accertamento significa che, anche dopo la riforma, si lascia scoperta la tutela “non patrimoniale” e, soprattutto, si rinuncia al circuito di *accountability* che la motivazione dovrebbe alimentare, consentendo al giudice o all’organo di controllo di verificare, prima che l’ispezione fiscale si concluda, la coerenza tra scopo e portata, l’idoneità delle ragioni addotte e la pertinenza del materiale acquisito.

In sintesi, la traiettoria che si delinea è quella di un ordinamento in cui alcuni capisaldi di garanzia risultano già scritti (esigenze effettive, informazione, scopo dell’accesso), ma sono storicamente sviliti da letture giurisprudenziali e da prassi che ne attenuano la funzione delimitativa.

Il legislatore, con l’A.S. 1376, coglie il punto teorico (motivazione, proporzionalità, controllo), ma indirizza gli sforzi univocamente sul domicilio abitativo, mancando il fulcro “*Italgomme*” (i locali d’impresa); mentre la novella dell’art. 12, per quanto utile a “formalizzare in atti” l’obbligo motivazionale, rischia due scogli: una copertura incompleta delle fattispecie più invasive e, soprattutto, un’applicazione solo “*pro futuro*” che, anziché rafforzare tutele, potrebbe addirittura indebolirle per il passato, senza offrire ancora il necessario raccordo con un rimedio giurisdizionale effettivo in corso di operazioni.

Ad ogni modo, in prospettiva, la lezione di “*Italgomme*” sembra destinata a riordinare sistematicamente il rapporto fra poteri istruttori e garanzie difensive: se la prova nasce da un’ingerenza, conta non solo la verità che essa promette, ma anche la legittimità del percorso che la genera.

Di qui l’impatto prevedibile sul contenzioso - con maggiori scrutini su motivazioni e coerenza fra scopo e portata ed una rinnovata attenzione all’inutilizzabilità del materiale “eccedente”- sulla prassi amministrativa, con

la necessità di istruzioni interne che standardizzino, al rialzo, le motivazioni, per necessità comparativa rispetto ai poteri a tavolino, di pertinenza e di delimitazione dell'oggetto, e sulla redazione delle autorizzazioni, che dovranno anticipare il test di proporzionalità, dando conto delle ragioni in concreto, onde rendere possibile un eventuale riesame intermedio laddove introdotto.

Così congegnato, l'onere giustificativo non è un'aggiunta retorica, ma il *quid pluris* utile a rendere la prova convenzionalmente affidabile e l'accesso una misura davvero necessaria e proporzionata, convertendo la motivazione rafforzata da adempimento a garanzia.

5. Effetti riflessi sul giudizio tributario

Nel solco della giurisprudenza convenzionale, l'ordinanza della Cassazione, Sez. Trib., 6 maggio 2025, n. 11910 offre l'occasione per misurare, sul terreno processuale interno, la portata degli obblighi che derivano dall'art. 8 CEDU quando l'accertamento tributario si fonda su risultanze istruttorie acquisite mediante accessi, ispezioni e verifiche nei locali d'impresa.

Come anticipato, il nodo problematico non è più soltanto la regolarità astratta dell'atto impositivo, ma la giustificabilità, in termini di legalità e proporzionalità, del “*modo*” in cui quelle prove vengono ottenute, con un riflesso immediato sull'onere probatorio dell'Amministrazione e la tenuta utilizzativa del compendio documentale nel processo tributario.

L'ordinanza n. 11910/2025, pur rilevando che “*Italgomme*” non è ancora divenuta definitiva ai sensi dell'art. 44 CEDU al momento della deliberazione, attiva, ex art. 384, comma 3, c.p.c., un contraddittorio dedicato, assegnando alle parti e al Pubblico Ministero un termine per osservazioni sulla rilevanza della decisione convenzionale nel caso concreto.

Tale scelta di metodo segnala l'intenzione del giudice di legittimità di far agire la CEDU come parametro ermeneutico nello *ius litigatoris*, in coerenza

con l'obbligo di interpretazione conforme definito dalle "sentenze gemelle" della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007³²⁴.

La ricezione processuale di "*Italgomme*", che l'ordinanza 11910/2025 rende imminente attraverso il contraddittorio qualificato, impone di riconsiderare tre snodi:

- il perimetro dei poteri istruttori "a sorpresa" e il loro controllo;
- la selezione delle sanzioni processuali interne in caso di ingerenze non conformi alla CEDU;
- la riallocazione dell'onere di allegazione e prova tra le parti.

Sul primo piano, se l'accesso in locali d'impresa integra, in via di principio, un'ingerenza nel domicilio professionale, il vaglio giudiziale non può esaurirsi nell'esame della fonte legale astratta, ma deve investire la concreta necessità della misura e la sua proporzionalità al fine fiscale perseguito.

Ciò comporta che, quando l'Ufficio invochi documenti acquisiti in sede di accesso, esso debba anche dare conto – se specificamente contestato – dei presupposti legittimanti l'ingresso, delle modalità operative adottate, dell'eventuale disponibilità di misure meno invasive, quali richieste istruttorie, questionari, contraddittorio endoprocedimentale e del controllo esercitabile *in itinere* e a posteriori; altrimenti, la difesa del contribuente può qualificare l'ingerenza come sproporzionata, chiedendo di espungere quelle risultanze.

Quanto al secondo snodo, il nuovo impianto dello Statuto del contribuente distingue con nettezza tra invalidità dell'atto e inutilizzabilità delle prove: come detto, l'art. 7-ter L. 212/2000 tipizza tassativamente le ipotesi di nullità, che operano in via eccezionale e sono rilevabili d'ufficio "in ogni stato e grado", mentre l'art. 7-quinquies introduce una regola generale di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti oltre i termini dell'art. 12, comma 5, ovvero "in violazione di legge", sanzione che colpisce il mezzo probatorio senza travolgere *ex se* l'atto e che, proprio in virtù della sua

³²⁴ Cass., sez. trib., ord. 6 maggio 2025, n. 11910, in Riv. dir. trib., "Recentissime dalla Cassazione tributaria – Primi effetti della sentenza *Italgomme*...", 31 maggio 2025 (nota di F. Bertocchi).

correlazione alla tutela di diritti fondamentali, appare la sede naturale per far valere, nel processo, i vizi di legittimità convenzionale dell'ingerenza istruttoria.

La conseguenza, sul piano dell'onere probatorio, è che il contribuente non può limitarsi ad allegare in via assertiva la contrarietà a CEDU delle modalità di acquisizione, ma deve circostanziare la violazione³²⁵, mentre l'Ufficio - ove voglia mantenere in vita l'utilizzabilità di quelle prove - dovrà articolare, con puntuali riferimenti fattuali e normativi, le ragioni di giustificazione e proporzionalità, nonché l'effettività dei rimedi approntati.

In questo schema, la nullità presidia forme di patologia espressamente tipizzate, consentendone il rilievo officioso in ogni stato e grado; l'inutilizzabilità, collegata a violazioni di legge, anche convenzionale, opera come filtro di ingresso della prova, richiedendo puntuale deduzione, con effetti diretti sull'idoneità dimostrativa del processo verbale di constatazione e degli atti conseguenti.

L'ordinanza n. 11910/2025 sfrutta l'art. 384, comma 3, c.p.c.³²⁶ proprio per far emergere, mediante un contraddittorio, se le risultanze contestate siano compatibili con gli *standard* convenzionali e, se del caso, per calibrare i rimedi interni: in *primis* l'inutilizzabilità *ex art. 7-quinquies*; e, solo ove ricorra una previsione di nullità tipica, l'invalidazione dell'atto.

Ciò si salda con la terza questione, la redistribuzione degli oneri: a seguito di "*Italgomme*", non è più sufficiente spendere il risultato documentale; quando la prova nasce da un'ingerenza in un'area coperta dall'art. 8 CEDU, la parte pubblica sopporta un onere giustificativo ulteriore, in termini di prova della

³²⁵ Si pensi, ad esempio, all'assenza di vaglio preventivo in fattispecie non urgenti, al perimetro dell'accesso eccedente il fine, alla mancata verbalizzazione delle ragioni e alla compressione non necessaria del diritto al domicilio professionale.

³²⁶ La previsione al terzo comma della norma in esame è finalizzata a garantire l'effettività del contraddittorio tra le parti anche in sede di giudizio di cassazione, nonché ad evitare decisioni c.d. "a sorpresa". Il rilievo officioso di una questione si traduce nella sua puntuale rimessione e prospettazione alle parti, ancora in fase di trattazione, al fine di provocarne il preventivo vaglio dialettico, in parallelo al quarto comma ultima parte dell'art. 183 del c.p.c., ove si prevede che il giudice deve indicare alle parti le questioni rilevabili *ex officio* delle quali ritenga opportuna la trattazione, consentendo ai soggetti in lite di modificare domande ed eccezioni, allegare nuovi elementi fattuali e formulare richieste istruttorie.

legalità e proporzionalità del mezzo istruttorio, che diviene condizione di utilizzabilità della prova stessa.

Questo non comporta l'automatica inutilizzabilità di ogni documento acquisito in accesso, ma impone di misurare caso per caso la necessità della misura e l'adeguatezza delle cautele adottate, come la delimitazione oggettiva e temporale dell'acquisizione, l'attestazione delle ragioni ed il rispetto delle garanzie difensive durante la verifica, sulla base di allegazioni specifiche e verifiche giudiziali non meramente formali.

L'angolo costituzionale rafforza tale approdo: le sentenze n. 348 e 349/2007 tracciano il dovere del giudice comune di cercare, finché possibile, un'interpretazione conforme della disciplina interna agli obblighi convenzionali.

Se la compatibilità non è praticabile, la strada è la rimessione alla Corte costituzionale per sospetta violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., poiché la CEDU – nella lettura della Consulta – opera come “*parametro interposto*”, e le norme convenzionali «vivono nell'interpretazione che delle stesse viene data dalla Corte europea»³²⁷.

L'ordinanza 11910/2025 si muove esattamente in questo perimetro: non disapplica le disposizioni interne che consentono accessi senza previa autorizzazione giudiziaria nei locali d'impresa, ma apre un tavolo processuale dove verificare l'eventuale applicazione correttiva della disciplina sul piano probatorio, proprio mediante l'inutilizzabilità di elementi acquisiti in violazione di legge, e, se del caso, la necessità di un intervento nomofilattico più robusto o la sollecitazione del giudizio incidentale di costituzionalità³²⁸.

Quanto all'ambito oggettivo di proiezione, le ricadute di “*Italgomme*” attraversano sia i tributi armonizzati sia quelli non armonizzati: la fonte è convenzionale e vale per l'ordinamento nel suo complesso.

³²⁷ Corte cost., sentt. 24 ottobre 2007, n. 348, e 24 ottobre 2007, n. 349.

³²⁸ Cass., sez. trib., ord. 6 maggio 2025, n. 11910, in Riv. dir. trib., *op. cit.*

Gli *standard* dell'art. 8 CEDU selezionano le condizioni minime per l'utilizzo processuale di prove raccolte mediante accessi anche quando l'imposta non ricade nel diritto dell'Unione, senza necessità di armonizzazione.

Fintanto che non si pervenga ad un intervento modificativo del legislatore che riconsideri i presupposti e le garanzie degli accessi fiscali in luoghi d'impresa, in giurisprudenza si impone un'interpretazione adeguatrice che valorizzi il contraddittorio, la tracciabilità delle ragioni e la stretta finalizzazione dell'acquisizione, ricalibrando il controllo giudiziale della prova raccolta in fase di accesso, destinato a incidere, principalmente, sulla dialettica processuale della prova (imponendo un onere di giustificazione in capo all'Ufficio).

In secondo luogo, sulla tecnologia dei rimedi, con prevalenza dell'inutilizzabilità ex art. 7-*quinqies* rispetto alla nullità tipica ex art. 7-*ter*; infine, sulla fisiologia delle verifiche fiscali, ove la legalità dell'ingerenza, già in sede procedimentale, deve essere dimostrata con accortezze documentali tali da reggere, in sede giurisdizionale, lo scrutinio richiesto dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

6. Il caso “Agrisud”: seconda bocciatura della Corte EDU per il sistema legislativo italiano in materia di ispezioni tributarie

Dieci mesi dopo la citata sentenza “*Italgomme*”, la Corte EDU ha nuovamente condannato l'Italia per la violazione dell'art. 8 della Convenzione, con una pronuncia concernente otto soggetti societari, nei cui confronti erano stati effettuati accessi presso la propria sede ai fini dello svolgimento di una verifica fiscale.

È la sentenza c.d. “*Agrisud*”, datata 11 dicembre 2025, con la quale la Corte EDU ha confermato le gravi violazioni dell'ordinamento tributario italiano riguardo al diritto alla protezione del domicilio, ribadendo che la sede delle società commerciali rientra appieno nel cono protettivo dell'art. 8, CEDU.

L'esame³²⁹ di "*Agrisud*" permette focalizzare al meglio le conclusioni cui sono giunti i giudici di Strasburgo nella precedente sentenza "*Italgomme*"³³⁰, nonché evidenziare ulteriori aspetti utili ad approfondire le questioni tuttora irrisolte in ambito interpretativo e normativo nazionale³³¹.

Più in dettaglio, la Corte EDU ha accolto il ricorso presentato da Agrisud 2014 Srls, insieme ad altri sette ricorrenti (sei società a responsabilità limitata e una società in nome collettivo).

Nella sentenza³³² si rinvencono svariati rinvii alla pronuncia "*Italgomme*", attesa la sostanziale identità delle questioni sottoposte all'attenzione della Corte, vale a dire l'esame della legittimità di accessi e ispezioni effettuati dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate o dai militari della Guardia di Finanza presso la sede dell'attività economica dei ricorrenti.

Sul piano processuale, tutti i ricorrenti, sia nel caso "*Italgomme*" che in quello "*Agrisud*", hanno presentato il ricorso alla Corte EDU prima di ricevere provvedimenti impositivi, procedendo dunque in maniera diretta, al fine del rispetto dell'art. 35 della CEDU, che detta le condizioni di ammissibilità dei ricorsi individuali.

Hanno, cioè, scelto la strada del ricorso *per saltum* a Strasburgo, la quale rimane l'unica modalità di tutela nell'ipotesi in cui l'ordinamento nazionale non offra rimedi giurisdizionali effettivi, nel qual caso, infatti, l'obbligo di rispettare il principio di sussidiarietà (vale a dire, il previo esaurimento delle vie di ricorso nazionali, fondamento della giurisdizione della Corte EDU), viene meno.

Del resto, tale opportunità si concretizza quando il ricorrente affermi che i rimedi nazionali sono del tutto teorici ed illusori e la Corte verifichi che effettivamente il ricorso a Strasburgo rappresenta l'unica possibilità di

³²⁹ Cfr. Calzolari A. e Chiarizia G., *Tutela del domicilio commerciale del contribuente: quanto tempo dureranno le violazioni dell'Italia?*, Corr. Trib. 2/2026, pag. 179 ss.

³³⁰ Cfr. Calzolari A. e Chiarizia G., *La tutela del domicilio commerciale del contribuente: riconosciuta d'ufficio la sentenza Italgomme*, in Corr. Trib., n. 7/2025, pag. 655 ss.

³³¹ Vgs. Calzolari A., *Il Parlamento approva il cosiddetto emendamento Italgomme*, in Blast del 30 luglio 2025; Marcheselli A., *Statuto del contribuente e riforma Italgomme: una canzonatura al quadrato*, il fisco, n. 36/2025, pag. 3133 ss.

³³² Vgs. Calzolari A., *La Corte EDU boccia nuovamente l'Italia: accessi e ispezioni presso la sede dell'impresa sono illegittimi*, in Blast dell'11 dicembre 2025.

ottenere un esame effettivo delle contestazioni afferenti alle asserite violazioni della Convenzione.

Dunque, il ricorso *per saltum* diventa necessario qualora l'instaurazione del giudizio nazionale si traduca in una mera dilazione temporale e dunque in una postergazione (onerosa in termini di tempo e costi) dell'esame della causa.

Ciò posto, al fine di comprendere appieno l'iter logico-argomentativo seguito dai giudici di Strasburgo, è opportuno analizzare le questioni sottoposte al Governo italiano, nella fase del contraddittorio, per stabilire se fosse stato violato l'art. 8 della CEDU e, cioè, se:

- l'accesso presso il domicilio dei ricorrenti è avvenuto nel rispetto della legge in senso sostanziale, ossia di norme accessibili ai ricorrenti, prevedibili nella loro applicazione e nelle loro conseguenze, e soprattutto compatibili con la *rule of law* (ossia con i principi dello Stato di diritto);
- le norme nazionali offrono tutele ai ricorrenti che contestino un loro utilizzo arbitrario da parte delle autorità;
- è previsto l'esame *ex ante* da parte di un'Autorità giurisdizionale o indipendente per valutare la legittimità delle autorizzazioni all'accesso e alle ispezioni, nell'ottica di limitare il potere discrezionale delle autorità procedenti relativamente all'ampiezza dell'ambito delle ispezioni;
- le norme offrono ai soggetti che subiscono l'accesso e alle autorità procedenti indicazioni sufficienti relativamente alle circostanze e alle condizioni che legittimano la compressione del diritto alla protezione del domicilio ex art. 8, CEDU;
- le norme offrono la possibilità di esperire un esame giurisdizionale *ex post* sulla legittimità e la fondatezza delle ragioni che hanno giustificato le autorizzazioni all'accesso e all'ispezione;
- l'accesso presso il domicilio dei ricorrenti era necessario e rispettoso del principio di proporzionalità, ossia degli ulteriori requisiti di cui al par. 2 dell'art. 8, CEDU;
- l'autorizzazione all'accesso e all'ispezione era sufficientemente motivata e specifica, contenendo un esplicito e dettagliato riferimento alle violazioni oggetto d'indagine e agli elementi di prova già a disposizione, delle autorità procedenti, all'epoca dell'autorizzazione;

- l'oggetto e l'ambito dell'ispezione erano sufficientemente precisi e delimitati, con l'indicazione nell'autorizzazione degli elementi di prova ricercati con riferimento alle violazioni oggetto d'indagine.

All'esito del contraddittorio, la Corte EDU ha deliberato la condanna dell'Italia per violazione dell'art. 8 rispetto a tutti i ricorrenti, rilevando in particolare che:

- l'obiettivo delle verifiche fiscali era rappresentato dalla necessità di effettuare un controllo di tipo generalista sul rispetto degli adempimenti tributari da parte delle società ispezionate, senza autorizzazioni motivate adeguatamente;
- l'ordinamento tributario italiano conferisce alle Autorità procedenti una discrezionalità eccessiva riguardo alla scelta delle circostanze e delle condizioni che legittimano accessi e ispezioni;
- l'esercizio del potere istruttorio può sfociare nella arbitrarietà, con riferimento alla scelta dei contribuenti da ispezionare e all'oggetto e all'ampiezza dell'ambito delle verifiche;
- non esiste un rimedio giurisdizionale effettivo né nella giurisdizione tributaria, né in quella civile.

A fronte di ciò, i giudici di Strasburgo hanno assegnato ad ogni ricorrente, a titolo di ristoro del danno morale subito, un indennizzo di 3.200 euro.

I ricorrenti, i quali, non avevano chiesto né un risarcimento per danni materiali, né un rimborso per spese processuali.

La sentenza, però, sarà utilizzabile dagli stessi davanti al giudice tributario, nel caso d'impugnazione di eventuali atti d'accertamento emessi a seguito delle verifiche aziendali esaminate.

Oltre a quanto precede, la sentenza “*Agrisud*” presenta alcuni tratti peculiari che meritano un approfondimento.

In primo luogo, occorre analizzare la novella normativa al cospetto del concetto convenzionale di domicilio³³³.

³³³ Per un'analisi del concetto di domicilio cfr. Giuliani F.- G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Milano, 2025, pag. 418 ss.

Sotto questo profilo, a seguito della sentenza “*Italgomme*”, come detto, è stata introdotta una novella normativa per cercare di porre rimedio alle violazioni dell’art. 8 CEDU riscontrate dai giudici di Strasburgo; ma tale soluzione legislativa è stata ritenuta, da qualche Autore, “di facciata”, poiché considerata non in grado di assicurare una risposta effettiva ed efficace alle gravi lacune dell’ordinamento tributario nazionale, contestate dalla Corte nelle due sentenze finora prese in esame.

A tal fine, è utile ricordare i termini del concetto convenzionale di “domicilio”, meritevole di tutela, considerato come il luogo in cui le persone sviluppano la propria personalità e intrecciano le relazioni con altri individui, a condizione, però, che sia un luogo “privato”, cioè non accessibile al pubblico, nel senso di un luogo dal quale il soggetto tutelato dalla CEDU (persona fisica, nucleo familiare, persona giuridica) può escludere l’accesso degli altri soggetti.

In tal senso, l’aspetto professionale, lavorativo, può far assurgere al luogo di svolgimento della propria attività il massimo livello d’importanza per date persone, e per tale ragione la sede lavorativa riveste un rilievo simile a quello dell’abitazione³³⁴.

In tale contesto, le strategie di difesa del soggetto passivo d’imposta devono essere ricalibrate al fine di tener conto delle novità introdotte dai giudici di Strasburgo, che impattano così sensibilmente nei rapporti Fisco-contribuenti.

Infatti, in caso di violazioni della specie e nell’assenza di un rimedio giurisdizionale effettivo, conviene procedere tempestivamente attraverso il ricorso diretto alla Corte EDU, *per saltum*.

Nel caso in cui nel ricorso introduttivo del giudizio nazionale sia stata contestata la violazione del domicilio (anche digitale), nei gradi successivi può senz’altro essere prodotta la sentenza della Corte EDU che rende manifesta la violazione del diritto fondamentale subita dal contribuente.

A fronte di ciò, il giudice tributario o legittimità deve procedere attraverso l’interpretazione convenzionalmente orientata della norma nazionale (con

³³⁴ Cfr. Calzolari A., *Osservatorio della Corte Europea dei diritti dell’uomo*, in L’Accertamento, n. 4/2021, pagg. 81-84.

conseguente declaratoria di inutilizzabilità degli elementi di prova illegittimamente acquisiti), oppure, ove tale interpretazione si disveli operazione ermeneutica inattuabile, deve sottoporre la questione di legittimità costituzionale alla Consulta, ai sensi dell'art. 117, Cost. per il contrasto insanabile tra la norma nazionale e l'art. 8 della CEDU, che funge da parametro costituzionale interposto.

Nel caso, poi, in cui il giudice nazionale non si conformi a questa regola processuale fissata dalla Corte costituzionale, si realizzerà la violazione del diritto al giusto processo, aprendo la strada verso un ricorso alla Corte EDU per il mancato rispetto degli artt. 6 e 8 della Convenzione.

Sul piano dell'organizzazione giudiziaria, quanto alla garanzia di proporzionalità, come osservato in dottrina³³⁵, la soluzione sarebbe agevole: le ragioni giustificatrici dell'accesso dovrebbero preesistere all'esercizio del relativo potere e dovrebbero essere dichiarate prima del suo inizio.

In sostanza, si tratta di stabilire a chiare lettere che tali indicazioni devono essere contenute nelle autorizzazioni e sono quelle che “giustificano” l'accesso.

Sicuramente più problematico è il correttivo del *deficit* di garanzia di effettività.

La difficoltà però non è affatto concettuale, ma organizzativa e la soluzione, concettualmente, è agevole: occorrerebbe istituire un giudice delle indagini fiscali, cioè, prevedere, la possibilità di adire in via d'urgenza un giudice nel corso delle indagini fiscali, per verificarne la legittimità.

In tal caso, guardando la posizione giuridica fatta valere (sostanzialmente la riservatezza e la sfera privata), la giurisdizione dovrebbe spettare al giudice civile, come giudice di diritti della persona.

Invece, ove si ritenesse di dover valorizzare l'affievolimento del diritto soggettivo di fronte all'esercizio di un potere, la scelta dovrebbe cadere sul giudice amministrativo.

³³⁵ Cfr. Marcheselli A., *Dalla Corte EDU prove di salto quantico nelle garanzie: accertamenti bancari, riservatezza digitale e giusto processo*, il fisco, 4/2026, pagg. 283 ss.

Tuttavia, allargando lo sguardo sul contesto in cui avviene la lesione, senza fermarsi al tipo di posizione giuridica fatta valere, potrebbe riconoscersi la giurisdizione del giudice tributario.

7. Il caso “*Ferrieri e Bonassisa*”: le censure della Corte EDU sull’inadeguatezza del sistema normativo domestico si estendono anche alla disciplina delle indagini finanziarie

A poco più di un anno di distanza dalla sentenza “*Italgomme*” e a quattro mesi dalla successiva pronuncia “*Agrisud*”, entrambe le quali hanno stabilito la violazione sistematica delle garanzie convenzionali previste per il domicilio degli operatori economici, i giudici di Strasburgo hanno ancora condannato l’Italia per la violazione dell’art. 8 della Convenzione³³⁶.

Si tratta della sentenza c.d. “*Ferrieri e Bonassisa*”, datata 8 gennaio 2026, con la quale è stata riscontrata la violazione delle garanzie a tutela della riservatezza della “vita privata”, anch’essa tutelata dall’art. 8, CEDU³³⁷.

In questo caso, a differenza di quanto stabilito nelle due precedenti pronunce, la Corte EDU ha affermato che, benché vada riconosciuta un’ampia discrezionalità agli Stati contraenti nell’accedere e utilizzare i dati bancari dei contribuenti, devono tuttavia essere riconosciute adeguate garanzie contro possibili abusi e arbitrii: vale a dire, un’adeguata individuazione normativa dei presupposti per l’esercizio dei poteri in esame e un controllo indipendente o giurisdizionale, per lo meno *ex post*, cioè, successivamente all’esecuzione della misura.

Guarentigie, queste, non rilevate nella disciplina nazionale, come interpretata dalla consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo i giudici di Strasburgo.

³³⁶ Cfr. Calzolari A. e Chiarizia G., *Illegittimità delle indagini bancarie: la Corte EDU colpisce ancora*, Corr. Trib. 3/2026, pag. 217 ss.

³³⁷ Vgs. Chiarizia G., *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in Giustizia Insieme del 6 maggio 2021; Giuliani F. – Chiarizia G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell’UE*, Milano, 2025, pagg. 407 e 408; Calzolari A., *La privacy del contribuente alla ricerca di conferme nella giurisprudenza della Corte Europea e nella normativa italiana*, in L’Accertamento, n. 5/2021, pag. 79 ss.

Per questo, nella sentenza “*Ferrieri e Bonassisa*”, oltre ad essere nuovamente ribadite le gravi violazioni dell’ordinamento tributario italiano in rapporto alle garanzie ex art. 8, CEDU, la Corte EDU ha indicato all’Italia misure generali da adottare per porre rimedio alla violazione di carattere normativo rilevata.

La pronuncia *de qua* offre, altresì, l’occasione per estendere le riflessioni sulle indagini finanziarie a fattispecie limitrofe, onde verificare lo *standard* di guarentigie in materia di utilizzo dei dati della specie contenuti nell’Anagrafe Tributaria, nonché del relativo trattamento attraverso sistemi di intelligenza artificiale utilizzati nella lotta all’evasione fiscale.

Più in dettaglio, per cogliere appieno la portata della sentenza in esame occorre partire dall’analisi del concetto di “vita privata”, la cui riservatezza è tutelata dall’art. 8 della CEDU.

Nella vasta nozione di “vita privata” possono essere ricompresi anche i “dati personali”, sebbene non siano espressamente richiamati dall’art. 8, CEDU, in ragione del fatto che la Convenzione è anteriore allo sviluppo della c.d. società delle informazioni.

Infatti, i giudici di Strasburgo hanno ricondotto la protezione dei “dati personali” al rispetto della “vita privata”, facendo leva sulla Convenzione di Strasburgo del 1981 sulla protezione delle persone fisiche rispetto al trattamento automatizzato di dati di carattere personale.

Muovendo da tale prospettiva, la Corte EDU ha da tempo chiarito che anche i “dati fiscali” del contribuente, compresi quelli bancari, devono essere ricompresi nella tutela della riservatezza della “vita privata”.

Ne consegue che la raccolta, la conservazione e, più in generale, ogni trattamento di “dati personali”, anche di carattere fiscale e finanziario, da parte dell’Amministrazione tributaria, costituiscano, in linea di principio, un’ingerenza nella “vita privata”.

Ciò comporta che tali ingerenze, per essere legittime, devono rispettare le condizioni stabilite dall’art. 8, CEDU, cioè innanzitutto devono avere una sufficiente “base legale”, costituita da una “norma” che sia accessibile, precisa e prevedibile nella sua applicazione e che riconosca, altresì, adeguate

garanzie procedurali per proteggere l'interessato da possibili abusi o arbitrii delle Autorità.

Le ulteriori condizioni di legittimità delle ingerenze delle Autorità nella “vita privata” sono il perseguimento di un valido interesse pubblico tra quelli analiticamente indicati nel paragrafo 2 dell'art. 8, CEDU, tra i quali è menzionato anche l'interesse “al benessere economico del Paese”, oltre “alla prevenzione dei reati” ed essere “necessarie in una società democratica”, vale a dire che le ingerenze devono rispondere a un “bisogno sociale urgente”, oltre ad essere proporzionate.

A quest'ultimo proposito, la sentenza in esame ha ribadito che i dati bancari, se contengono solo informazioni puramente finanziarie, non comportano la trasmissione di dettagli intimi o di dati strettamente legati all'identità, con la conseguenza che essi non meritano una protezione rafforzata e, quindi, gli Stati godono di un ampio margine di apprezzamento in questo campo, cioè una ampia sfera di discrezionalità sottratta al sindacato della Corte EDU, salvo i limiti della arbitrarietà e della manifesta irragionevolezza.

Tuttavia, i dati bancari in senso lato, ossia quelli che si ritraggono dalle indagini finanziarie, sono meritevoli del massimo grado di protezione, poiché le descrizioni delle singole operazioni sono in grado di svelare i tratti più intimi di ogni persona, tratteggiando ogni aspetto della personalità del contribuente.

Nel caso “*Ferrieri e Bonassisa*”, i giudici di Strasburgo hanno analizzato la disciplina nazionale delle indagini finanziarie, a seguito dei ricorsi presentanti da due persone fisiche che lamentavano l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle Autorità fiscali italiane, come interpretata dalla Corte di cassazione, nonché la mancanza di garanzie procedurali effettive e idonee a tutelarli da eventuali abusi o arbitrii, in particolare, per la mancanza di un controllo giurisdizionale *ex post*.

Analogamente a quanto avvenuto nei precedenti casi concernenti la tutela del domicilio (“*Italgomme*” e “*Agrisud*”), anche questa volta i ricorrenti hanno avanzato ricorso *per saltum* direttamente alla Corte EDU, senza prima

esperire la sequenza dei rimedi giurisdizionali nazionali come imporrebbe l'art. 35, CEDU, in ossequio al principio di sussidiarietà.

Anche questa volta, i giudici di Strasburgo hanno ritenuto legittimi i ricorsi in esame, constatando l'inefficacia dei mezzi di tutela offerti dall'ordinamento nazionale a rimediare alla violazione delle garanzie convenzionali denunciate.

In questa direzione, i giudici nazionali ne hanno acuito le lacune: infatti, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, l'autorizzazione alle indagini finanziarie, rilasciata da figure apicali dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza (dunque, Autorità non indipendenti, ma, al contrario, istituzionalmente interessate all'esito dell'accertamento, in quanto parte integrante delle organizzazioni procedenti), non deve essere motivata, né allegata o esibita al contribuente; la stessa, inoltre, non è suscettibile di autonoma impugnazione, in quanto connotata da natura endoprocedimentale, solo prodromica rispetto ad un eventuale accertamento, questo si impugnabile.

In tale quadro, i giudici di Strasburgo, trattandosi di una violazione della Convenzione da parte della normativa nazionale, hanno indicato all'Italia – ai sensi dell'art. 46 CEDU – le seguenti misure di carattere generale da adottare per superare le criticità riscontrate; in quest'ottica:

- vanno individuate le circostanze e le condizioni al ricorrere delle quali sono autorizzati gli accessi ai dati bancari dei contribuenti, con un atto avente forza di legge, al fine di obbligare le Autorità in tal senso;
- va previsto un controllo giurisdizionale o da parte di una Autorità indipendente, sul rispetto delle citate circostanze e condizioni, nonché sulla portata della misura invasiva;
- vanno tenuti in debito conto gli obblighi di cooperazione internazionale tra Autorità fiscali ai fini dell'accesso e della trasmissione dei dati bancari alle Autorità di altri Stati.

A questo punto, confrontando la sentenza “*Ferrieri e Bonassisa*” con quella “*Italgomme*” emerge che la Corte EDU ha chiesto all'Italia le stesse misure

generalisti sia con riguardo agli accessi presso il domicilio sia con riferimento alle indagini bancarie.

Da tutto ciò consegue l'opportunità di un intervento legislativo ben più incisivo rispetto a quello adottato con riguardo agli accessi domiciliari, che, come è stato osservato³³⁸, non è idoneo a circoscrivere con la necessaria precisione le circostanze e le condizioni al ricorrere delle quali è possibile ritenere che sussistano le effettive esigenze di accertamento sul luogo.

Relativamente, invece, al necessario controllo *ex post*, nella pronuncia “*Ferrieri e Bonassisa*” è affermato che il medesimo potrebbe avere natura giurisdizionale o essere assicurato da parte di un'Autorità indipendente, a differenza della sentenza “*Italgomme*”, che richiama solo il primo.

Tale differenza potrebbero discendere dal fatto che l'art. 8, par. 3 della CDFUE, nel prevedere specificamente il diritto alla protezione dei “dati personali”, dispone che esso è soggetto al controllo di una “Autorità indipendente”; concetto più ampio di quello di giudice.

De iure condendo, si potrebbe conferire tale controllo “indipendente”, anche in corso di indagine, al Garante per la Protezione dei Dati Personali, in quanto dotato delle necessarie competenze e sensibilità per verificare il rispetto del diritto alla riservatezza dei contribuenti da parte delle Autorità fiscali, ovvero, in alternativa, al Garante Nazionale del Contribuente, il che peraltro presupporrebbe una sua profonda riforma al fine di riconoscerli nuovi, effettivi ed efficaci poteri di controllo.

Occorre aggiungere che un altro tema che emerge in tale contesto è quello se la protezione dei “dati personali” garantita dalla Convenzione sia limitata alle sole persone fisiche o si possa estendere alle persone giuridiche e, se sì, a quali condizioni.

A favore della prima soluzione milita la genesi della tutela della protezione dei “dati personali”, sviluppatasi sulla Convenzione di Strasburgo del 1981,

³³⁸ Sulla inadeguatezza di tale modifica normativa, cfr. Della Valle E., *Verifiche fiscali in azienda, tutela ancora lontana dai principi CEDU*, in NT+ Fisco del 7 gennaio 2026; Vanz G., *Accessi, ispezioni e verifiche tributarie dopo la sentenza Italgomme della Corte EDU: garanzie vecchie e nuove*, in Rass. Trib., n. 4/2025, pag. 741; Rovagnati A., *Osservazioni in tema di adeguamento alla sentenza Italgomme della Corte EDU*, ivi, n. 4/2025, pag. 848.

che protegge esclusivamente le persone fisiche, come del resto la disciplina del GDPR (Regolamento UE 2016/679)

Di contro, a sostegno dell'ampliamento della portata soggettiva della tutela in questione può rilevarsi la tendenziale applicabilità delle garanzie convenzionali alle persone giuridiche e segnatamente della tutela del domicilio, pure prevista dall'art. 8, CEDU.

In questa prospettiva, la pseudonimizzazione dei dati potrebbe rappresentare una misura utile a raggiungere un congruo bilanciamento tra le contrapposte esigenze, da un lato l'interesse pubblico al contrasto all'evasione fiscale e, dall'altro, le prerogative del diritto alla riservatezza, con riguardo ai trattamenti di massa e alla selezione dei contribuenti da verificare.

8. Il caso “*Edilsud*”: la Corte EDU afferma l'inadeguatezza dell'assetto normativo nazionale anche in materia di accessi nei locali a uso c.d. “promiscuo”

La sentenza “*Edilsud*” del 5 marzo 2026 riguarda un accesso e un'ispezione effettuati dalla Guardia di Finanza presso un immobile utilizzato, in modalità promiscua, sia come abitazione del legale rappresentante sia come sede della omonima società Edilsud.

Più in dettaglio, l'accesso ispettivo era stato autorizzato dal Pubblico Ministero competente presso il tribunale distrettuale di Foggia, su richiesta del locale Comando della Guardia di Finanza.

Nell'autorizzazione era indicato, quale scopo dell'intervento, la verifica circa la sussistenza di irregolarità fiscali della società, eventualmente anche di carattere penale.

Gli agenti della Guardia di Finanza si sono quindi recati presso la sede legale della società, situata nell'abitazione del secondo ricorrente, il quale ha collaborato spontaneamente.

Tuttavia, la perquisizione non si è limitata agli spazi collegati all'attività imprenditoriale, ma si è estesa all'intera abitazione, compresi i locali

strettamente personali, come camere da letto e bagni, e sono state sottoposte a controllo anche due automobili.

L'ispezione domiciliare non ha prodotto risultati rilevanti ai fini fiscali, anche se in una delle autovetture sono stati rinvenuti alcuni documenti relativi a un cliente della società ricorrente.

In concreto, l'accesso autorizzato dal pubblico ministero ha, di fatto, consentito un'ispezione estesa all'intera abitazione (e anche a stanze non collegate all'attività economica) e a beni estranei alla verifica fiscale.

Ritenendo che tali modalità operative fossero state eccessivamente invasive, i ricorrenti hanno adito la Corte EDU lamentando la violazione dell'articolo 8, sia autonomamente sia in combinato disposto con l'articolo 13 della Convenzione.

In particolare, essi hanno sostenuto che la normativa nazionale attribuisce alle Autorità un potere discrezionale troppo ampio nello svolgimento di accessi e perquisizioni durante le verifiche fiscali, senza prevedere adeguate garanzie procedurali contro possibili abusi o arbitrarietà.

I ricorrenti hanno, inoltre, evidenziato l'assenza di un effettivo controllo giurisdizionale o indipendente, sia preventivo sia successivo, sulle misure adottate.

Infine, è stata dedotta la violazione dell'articolo 6 della Convenzione, in quanto – secondo i ricorrenti – l'ordinamento interno non offrirebbe un rimedio giurisdizionale effettivo che consenta di contestare *ex post* la legittimità della perquisizione e dell'ispezione effettuate.

In merito, la Corte di Strasburgo ha evidenziato che l'autorizzazione del P.M., che nelle ipotesi di accessi presso i luoghi c.d. "promiscui" non deve necessariamente essere motivata, non assicura un controllo sostanziale su legalità, necessità e proporzionalità della misura.

Inoltre, l'ispezione con un perimetro e raggio d'azione così ampio, esteso all'intera abitazione e persino a due autovetture, è stata eseguita senza chiari limiti oggettivi e in maniera sproporzionata.

Pertanto, in assenza di un rimedio giurisdizionale effettivo *ex post*, la Corte EDU ha riconosciuto ai ricorrenti 7.600 euro per danno non patrimoniale.

Nel valutare la questione, la Corte ha richiamato innanzitutto i principi generali già elaborati in materia di accessi, ispezioni e perquisizioni nei locali delle persone giuridiche ai fini dell'accertamento fiscale, nonché in tema di copia e sequestro di documenti, sintetizzati nella precedente sentenza "*Italgomme*".

Il profilo peculiare della vicenda (che, quindi, lo differenzia dalla pronuncia "*Italgomme*") risiede, però, nella natura "promiscua" dei locali, utilizzati contemporaneamente come sede commerciale e abitazione privata del rappresentante legale.

Sul punto, la Corte ha rilevato che, ai sensi dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. 633/72, come interpretato dalla Corte di Cassazione, l'autorizzazione del Pubblico Ministero per l'accesso a locali commerciali adibiti anche ad abitazione non deve essere motivata, essendo considerata nell'ordinamento interno come un mero requisito procedurale (sostanzialmente, un atto dovuto).

Sotto questo profilo, essa è stata ritenuta sostanzialmente assimilabile all'autorizzazione rilasciata dal Comandante del reparto operante della Guardia di Finanza o dal responsabile dell'Agenzia delle entrate, che la Corte aveva già ritenuto insufficiente nella sentenza "*Italgomme*".

La normativa nazionale, infatti, richiede una motivazione soltanto quando il pubblico ministero autorizza una perquisizione in abitazioni private che non coincidono con locali destinati all'attività economica.

In altri termini, la Corte EDU ha posto all'esame le disposizioni contenute nell'articolo 52 del DPR n. 633/1972, che regolano le procedure di autorizzazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali.

Precisamente, secondo la normativa e la prassi italiana:

- per i controlli presso le abitazioni è sempre necessaria un'autorizzazione del P.M. motivata da gravi indizi;

- in caso di locali promiscui, l'autorizzazione del P.M. è necessaria, ma è considerata un mero requisito procedurale, senza necessità di motivazione adeguata.

Un doppio binario di tutele contestato dalla Corte EDU che, al contrario, nella sentenza del 5 marzo evidenzia che in caso di locali ad uso promiscuo, i diritti alla privacy e al domicilio devono essere garantiti integralmente, secondo quanto previsto dall'articolo 8 della Convenzione.

Un'autorizzazione non motivata è, infatti, equiparabile a un atto amministrativo interno privo di quel controllo giudiziario effettivo che dovrebbe proteggere il cittadino dall'arbitrarietà.

In risposta alle accuse, l'Italia si è difesa evidenziando che i contribuenti avrebbero dovuto prima rivolgersi alla giustizia nazionale, esaurendo i ricorsi interni.

Un punto sul quale però la risposta della Corte EDU è stata ancor più decisa è che, ad oggi, i tribunali italiani non offrono tutele efficaci, adeguandosi a norme e prassi ormai consolidate, rendendo di fatto vano il tentativo di difesa contro l'eccessiva intrusività dei controlli fiscali.

Così, di fatto, i giudici di Strasburgo sembrano aver voluto "bocciare" l'articolo 52 del DPR 633/72, posto che l'autorizzazione del P.M. per i controlli fiscali nelle abitazioni-ufficio non può tradirsi in un semplice visto formale.

Per quanto riguarda, poi, l'oggetto e l'ampiezza della misura, la Corte ha rilevato che l'autorizzazione rilasciata dal pubblico ministero riguardava indistintamente sia la sede legale della società sia la residenza privata del secondo ricorrente, poiché entrambe si trovavano nei medesimi locali.

Essa consentiva, inoltre, l'accesso a tutti i documenti e alle prove relative al generale rispetto degli obblighi fiscali, senza prevedere alcuna limitazione specifica quanto alla portata delle verifiche.

Il problema si è esteso, quindi, anche alle garanzie riconosciute.

La Corte, a tal proposito, ha ribadito che i ricorsi esperibili *ex post* dinanzi ai giudici tributari o civili non possono essere considerati rimedi effettivi, per le

ragioni già illustrate nella sentenza “*Italgomme*”, tant’è che, nel caso di specie, il Governo non ha indicato nuove disposizioni normative o orientamenti giurisprudenziali interni idonei a rimettere in discussione tali conclusioni.

Di conseguenza, la Corte europea dei diritti dell’uomo ha accertato la violazione dell’articolo 8 della Convenzione nei confronti di entrambi i ricorrenti.

I giudici di Strasburgo hanno, infatti, sottolineato che le verifiche fiscali in locali aziendali che coincidono con l’abitazione non possono essere svolte con autorizzazioni generiche e senza limiti, perché ciò viola il diritto al rispetto del domicilio garantito dall’art. 8 CEDU.

Conseguentemente, è stato chiarito che il quadro interno non sembra assicurare sufficienti cautele contro l’arbitrarietà, mancando limiti e un controllo giurisdizionale effettivo su legalità, necessità e proporzionalità dell’azione amministrativa.

Orbene, la criticità riscontrata dalla Corte EDU nella trama della disciplina interna delle misure istruttorie in questione, letta anche alla luce della prassi dell’amministrazione finanziaria, è da ricondursi ad un’effettiva assenza di un controllo giurisdizionale adeguato, sia preventivo che successivo, in grado di scongiurare abusi e derive arbitrarie nell’esercizio del potere istruttorio.

In conclusione, non può che ritenersi che la sentenza “*Edilsud*” si inserisca perfettamente nel solco di una giurisprudenza europea ormai consolidata, inaugurata dal “lead case” “*Italgomme*” e rafforzata, poi, sia dalla pronuncia “*Agrisud*” che dalla sentenza “*Ferrieri e Bonassisa*”.

Con tali pronunce, facendo applicazione dell’art. 46 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo, la Corte ha sostanzialmente vincolato lo Stato italiano non solo a porre rimedio alla singola violazione, ma ad adottare misure generali e strutturali per adeguare la propria normativa e prassi amministrativa ai principi affermati dalla Corte EDU.

Ne è conseguito che, da un lato, il legislatore è intervenuto sullo Statuto del contribuente introducendo l’obbligo di motivazione degli accessi ispettivi dall’altro, la struttura normativa di fondo è rimasta sostanzialmente immutata.

Alla luce delle recenti pronunce, ne deriva che, per la Corte EDU, il tentativo del legislatore nazionale di rispondere alle censure sollevate con la sentenza “*Italgomme*” (attraverso la modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente con l’art. 13-bis del D.L. n. 84/2025) si sia rivelato insufficiente.

Ed è proprio in questa prospettiva che la Corte ha determinato, altresì, in modo chiaro e vincolante i criteri guida in base ai quali lo Stato italiano dovrà fondare il nuovo quadro normativo, sottolineando implicitamente l’insufficienza delle soluzioni adottate fino a oggi e la necessità di linee guida strutturate per garantire una tutela effettiva dei contribuenti.

Per tale ragione, anche la sentenza “*Edilsud*” in esame rappresenta un importante punto di riferimento, in quanto riafferma e consolida un principio fondamentale già espresso a livello nazionale ed europeo: l’accesso ispettivo durante le verifiche fiscali è una misura invasiva, che richiede una procedura rigorosa e verificabile per impedire ispezioni e verifiche meramente “esplorative”, ossia prive di un oggetto determinato e senza alcuna indicazione, seppur in termini generali, della tipologia di documenti che possono essere acquisiti nel corso dell’ispezione.

Di fatto, la Corte EDU richiamando e coordinando la giurisprudenza nazionale ed europea, ha chiarito definitivamente come sia necessario garantire un effettivo controllo giudiziale nell’interesse del contribuente.

Si tratta, dunque, di una decisione destinata ad incidere sensibilmente sulle modalità operative degli organi di controllo e sulle strategie difensive nei procedimenti tributari.

Del pari, è indispensabile che il legislatore intervenga con riforme organiche e incisive, recependo integralmente le indicazioni della Corte, al fine di garantire un sistema di controlli fiscali rispettoso dei diritti fondamentali e conforme agli standard europei.

Le recenti modifiche allo Statuto del contribuente sono solo un primo passo nella direzione indicata dalla Corte EDU, anche perché da un lato, la nuova disciplina non ha efficacia retroattiva e, dall’altro, non è stato ancora introdotto un vero diritto di impugnazione immediata dell’atto di accesso.

Se il legislatore non recepirà integralmente queste indicazioni, il rischio di una nuova ondata di ricorsi e di ulteriori condanne internazionali rimane concreto, con gravi ripercussioni sulla legittimità costituzionale ed europea del sistema tributario italiano.

In definitiva, le recenti sentenze della Corte EDU, appena esaminate, sono sicuramente suscettibili di riverberare rilevanti effetti sistematici nell'ambito del procedimento tributario, ponendo numerosi interrogativi³³⁹ sulle prospettive evolutive delle garanzie dei contribuenti, specie quelli concernenti le conseguenze delle violazioni CEDU in sede processuale.

In tal senso, la riconosciuta inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge, confermata dalla novella dello Statuto dei diritti del contribuente, dovrebbe comportare l'impossibilità di fare ricorso a quanto acquisito con indagini contrarie alla giurisprudenza della Corte EDU.

Inoltre, sul piano dell'effettività del controllo della correttezza dell'agire amministrativo, qualcosa è stato fatto (il riferimento è, appunto, all'espressa previsione di inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente, appena richiamata), ma qualcosa resterebbe comunque da fare.

Ad esempio, un fronte sul quale occorre riflettere concerne il rapporto tra le pronunce di condanna della Corte EDU ed il giudicato interno: da questo punto di vista sotto, appare limitativa, in termini di effettività del controllo, la previsione dell'art. 391-quater del Codice di procedura civile, in virtù del quale è travolto il giudicato contrario ai diritti fondamentali solo quando la sentenza di Strasburgo riguardi la materia dei diritti di stato della persona.

In quest'ottica, la mancata inclusione, nell'alveo dei diritti fondamentali riconosciuti dalla norma procedurale in esame, di quelli concernenti il patrimonio (i quali, di converso, costituiscono ormai una dimensione consustanziale alla libertà della persona), merita una riflessione profonda in ragione del fatto che senza tutela delle libertà economiche non ci può essere tutela effettiva della libertà individuale: conseguentemente, i diritti patrimoniali meritano un sistema di garanzie maggiori, tutto da costruire.

³³⁹ Cfr. Marcheselli A., *Paralipòmeni dalla Corte EDU: tutela della corrispondenza, accesso agli atti e limiti di durata dei controlli*, il fisco 14/2026, pag. 1227 ss.

9. La prassi: le indicazioni operative della Guardia di Finanza in materia di attività ispettive fiscali condotte mediante accesso presso la sede del contribuente

La circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza dedicata agli accessi fiscali presso la sede del contribuente, datata 11 dicembre 2025, segna un passaggio di forte rilievo sistematico nell'evoluzione dell'attività istruttoria tributaria.

Il suo presupposto iniziale è rappresentato dalla citata sentenza della Corte EDU "*Italgomme*" del 6 febbraio 2025, alla quale, come detto, ha fatto seguito la modifica dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente ad opera dell'art. 13-bis del d.l. 17 giugno 2025, n. 84, convertito nella l. 30 luglio 2025, n. 108.

La logica di fondo dell'orientamento espresso dall'Amministrazione Finanziaria nella direttiva in esame è chiara: l'accesso non può più essere considerato un atto quasi routinario della verifica, ma deve essere trattato come un potere intrusivo, da esercitare solo entro un quadro di legalità rafforzata, motivazione concreta e proporzionalità.

Secondo il Comando Generale della Guardia di Finanza, la novella non ha eliminato, né svuotato il potere di accesso.

Essa ne ha, però, mutato radicalmente lo statuto giuridico, imponendo che le effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo siano esplicitate in modo intellegibile e verificabile.

In altri termini, non è più sufficiente un richiamo generico all'interesse erariale o alla necessità di approfondire la posizione del contribuente: occorre indicare in modo puntuale le ragioni per cui il controllo debba essere svolto proprio nei locali dell'impresa o del professionista.

La motivazione diviene così il luogo nel quale si manifesta il corretto bilanciamento tra l'interesse pubblico all'accertamento e la tutela della sfera domiciliare, anche professionale, garantita dall'art. 8 CEDU.

Il principio di proporzionalità, ormai espresso anche nell'art. 10-ter dello Statuto, assume nella circolare della Guardia di Finanza una funzione ordinante.

L'accesso è legittimo soltanto quando risulti adeguato rispetto all'oggetto dell'indagine e necessario, nel senso che il medesimo risultato conoscitivo non possa essere raggiunto con strumenti meno invasivi, quali richieste documentali, inviti o acquisizioni da remoto.

Ne deriva una visione dinamica dell'attività istruttoria: il Comando territoriale della Guardia di Finanza procedente deve scegliere, di volta in volta, lo strumento meno lesivo compatibile con l'effettività del controllo.

L'accesso torna, invece, pienamente giustificato quando siano indispensabili rilievi materiali, ricerche documentali in loco, controlli di magazzino, verifiche di cassa, osservazione del ciclo produttivo o accertamenti sulla reale organizzazione aziendale, con particolare riferimento al personale: si tratta, infatti, di accertamenti non ripetibili,

Particolarmente efficace è, nella direttiva, la distinzione operata dalla circolare tra “condizioni” e “circostanze”, quali requisiti richiesti per l'autorizzazione all'accesso, dal 1° comma dell'art. 12 dello Statuto.

Le “condizioni” esprimono la ragione funzionale dell'accesso, ossia il perché dell'ingresso nei locali del contribuente.

Le “circostanze” individuano, invece, le specifiche attività che devono essere eseguite sul posto e che non potrebbero essere svolte con pari efficacia altrove.

Questa bipartizione impedisce l'uso di formule stereotipate e impone all'Amministrazione l'utilizzo di motivazioni aderenti al caso concreto.

Il controllo di legalità non si concentra più soltanto sull'esistenza astratta del potere, ma sulla sua giustificazione sostanziale nel singolo procedimento.

Sul piano applicativo, poi, la circolare valorizza un modello di istruttoria selettiva e mirata.

L'accesso risulta normalmente giustificato quando occorra ricostruire fatti economici non apprezzabili mediante la sola documentazione trasmessa dal contribuente.

Si pensi, ad esempio, alla dichiarazione omessa, alla ricerca di documentazione extracontabile, alla verifica di sottofatturazioni, all'impiego di lavoro irregolare, alle operazioni inesistenti, alle cripto-attività non dichiarate o ai fenomeni di fiscalità internazionale e di *transfer pricing* che richiedano la verifica delle funzioni effettivamente svolte e dei rischi concretamente assunti.

Al contrario, la circolare esclude che meri *alert* di rischio o risultanze algoritmiche possano tradursi automaticamente in accessi: essi rappresentano solo una base selettiva, che deve essere corroborata e aggiornata con ulteriori elementi.

Lo stesso criterio vale per la ricerca documentale durante l'accesso, che non può mai trasformarsi in acquisizione massiva e indiscriminata, ma deve restare coerente con l'oggetto del controllo, pur consentendo l'acquisizione di elementi ulteriori legittimamente emersi nel corso delle operazioni.

In conclusione, dall'analisi dell'orientamento della Guardia di Finanza emerge che il *leitmotiv* della circolare è che, con le modifiche introdotte nella disciplina sull'attività istruttoria, l'efficienza investigativa non viene affievolita, ma ricondotta entro un paradigma più maturo di legalità procedimentale.

L'accesso resta un potere essenziale dell'Amministrazione finanziaria, ma diventa un potere giustificato, spiegabile e sindacabile.

Si conferma, così, ancora una volta il passaggio da una cultura dell'invasività implicitamente tollerata ad una cultura della motivazione controllabile, nella quale il domicilio professionale del contribuente, il contraddittorio, la proporzionalità e il sindacato giurisdizionale cessano di essere limiti esterni all'istruttoria e ne diventano componenti interne.

È questa la portata fondamentale della circolare: non la riduzione del potere di accesso, ma la sua rifondazione in chiave europea, statutaria e costituzionalmente orientata.

10. Riflessioni conclusive

Come emerge dall'analisi condotta nel presente capitolo, la più recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo ha impresso un mutamento di particolare rilievo alla riflessione sui limiti dell'istruttoria tributaria e, più in generale, sul rapporto tra potere di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria e tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Ciò che risulta da tale evoluzione non è soltanto la rilevanza di singole violazioni procedimentali, ma un problema di ordine più profondo, che investe la struttura stessa della disciplina interna relativa agli accessi, alle ispezioni, alle verifiche e, in determinati casi, anche alle indagini finanziarie.

Il punto centrale consiste nel fatto che tali strumenti, pur funzionali all'effettività della pretesa fiscale, si traducono in forme di ingerenza nella sfera privata del contribuente e, proprio per questa ragione, devono misurarsi con il parametro convenzionale di cui all'articolo 8 CEDU, che tutela la vita privata e il domicilio.

In questa prospettiva, il tema non riguarda più soltanto l'efficienza dell'azione amministrativa, ma il fondamento stesso della sua legittimazione in uno Stato di diritto che si riconosce vincolato, anche in materia tributaria, al rispetto delle garanzie fondamentali della persona.

Il significato sistematico di tale approdo risiede nel fatto che l'incompatibilità accertata a livello convenzionale non appare riconducibile a meri inconvenienti applicativi o a difetti episodici dell'azione amministrativa, bensì a una insufficienza più radicale del quadro normativo interno.

Viene, infatti, in rilievo la mancanza di una disciplina assistita da adeguati requisiti di qualità, prevedibilità e determinatezza, nonché l'assenza di procedure di tutela effettive capaci di controbilanciare l'ingerenza prodotta dai poteri istruttori del fisco.

Ciò significa che la questione si colloca al crocevia fra diritto tributario sostanziale, diritto processuale tributario e teoria generale dei diritti fondamentali, poiché impone di verificare se il modo in cui l'ordinamento costruisce e regola la fase istruttoria sia realmente compatibile con una

concezione della legalità che non si esaurisce nella mera previsione legislativa del potere, ma richiede anche che esso sia esercitabile entro limiti chiari, controllabili e giurisdizionalmente sindacabili.

Da questa premessa discende una conseguenza di particolare importanza sul piano delle fonti e delle tecniche di tutela.

Le decisioni della Corte di Strasburgo, pur avendo un'evidente capacità conformativa, non operano nel sistema italiano secondo il modello della diretta disapplicazione della norma interna incompatibile, quale è proprio del diritto dell'Unione europea assistito dal principio del primato.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo, infatti, non costituisce, allo stato, diritto unionale, e pertanto il contrasto tra norma interna e parametro convenzionale non può essere risolto dal giudice comune mediante la semplice non applicazione della disposizione nazionale (cioè, attraverso il c.d. "sindacato diffuso").

La CEDU si colloca piuttosto, secondo l'ormai consolidata elaborazione della Corte costituzionale, come fonte interposta tra Costituzione e legge ordinaria; ne deriva che il giudice deve anzitutto tentare un'interpretazione conforme della disciplina interna e, solo quando tale operazione risulti impossibile, sollevare questione di legittimità costituzionale, in particolare rispetto all'articolo 117, primo comma, Cost. (ragion per cui si tratta del c.d. "sindacato accentrato").

Si tratta di un passaggio decisivo, perché mostra come la tutela convenzionale non sia estranea al diritto tributario interno, ma vi penetri attraverso il sindacato di costituzionalità e l'obbligo di reinterpretazione dell'assetto normativo vigente.

Nondimeno, proprio il carattere strutturale delle violazioni emerse rende difficile ritenere che il conflitto possa essere interamente ricomposto sul solo piano ermeneutico.

Quando la criticità investe non un frammento isolato della disciplina, ma la sua architettura complessiva, e quando il vulnus riguarda la carenza di rimedi effettivi e la debolezza delle garanzie predisposte a tutela del contribuente,

l'interpretazione conforme incontra un limite fisiologico, oltre il quale diviene inevitabile il ricorso al controllo di costituzionalità.

In questo senso, il problema assume una portata che trascende la tecnica processuale e coinvolge direttamente i principi supremi dell'ordinamento: la tutela del domicilio, il rispetto della vita privata, l'effettività della difesa, il giusto processo, nonché, per i tributi armonizzati, la possibile interazione con il livello di protezione offerto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

La materia dell'istruttoria tributaria, tradizionalmente considerata come terreno privilegiato dell'efficienza amministrativa, viene così riportata entro il perimetro dello Stato costituzionale e convenzionale di diritto, nel quale nessuna esigenza di prelievo può ritenersi sottratta al bilanciamento con i diritti fondamentali.

In tale quadro acquistano particolare rilievo anche le prime reazioni della giurisprudenza di legittimità, che mostrano come il sopravvenuto orientamento europeo sia ormai entrato nel circuito vivo del contenzioso tributario.

Il fatto che la Corte di Cassazione abbia già sollecitato il contraddittorio tra le parti in ordine all'incidenza delle recenti pronunce della Corte EDU dimostra che la questione non appartiene più soltanto alla riflessione teorica, ma è destinata a incidere concretamente sulle forme di esercizio del sindacato giurisdizionale interno.

Ne consegue che, nel prossimo futuro, il giudice nazionale sarà verosimilmente chiamato a stabilire se la disciplina degli accessi e delle indagini finanziarie possa ancora essere recuperata attraverso una lettura adeguatrice oppure se debba essere investita direttamente la Corte costituzionale.

Anche gli interventi legislativi più recenti, pur ispirati all'esigenza di recepire i rilievi provenienti da Strasburgo, come detto, non sembrano necessariamente idonei, da soli, a superare tutte le criticità evidenziate, soprattutto laddove continui a mancare una tutela tempestiva ed effettiva contro l'ingerenza già consumata nella fase istruttoria.

Il profilo forse più delicato è rappresentato dalle tutele azionabili dal contribuente quando l'attività istruttoria si sia già svolta, ma non si sia ancora tradotta in un atto impositivo definitivo.

Qui emerge con particolare nettezza il difetto di effettività dei rimedi interni: se gli atti istruttori non sono autonomamente contestabili prima della notificazione dell'avviso di accertamento che eventualmente li recepisca, e se gli strumenti di reazione immediata rimangono solo teorici o comunque inidonei a offrire un controllo effettivo sull'ingerenza subita, si apre lo spazio per una tutela convenzionale diretta.

In questa prospettiva, il ricorso alla Corte EDU entro il termine previsto dalla Convenzione assume una funzione non residuale, ma immediatamente protettiva, perché consente di reagire contro la lesione del diritto fondamentale senza dover attendere necessariamente la conclusione dell'intera sequenza amministrativa e processuale interna.

Ciò segna una trasformazione importante nella fisiologia del contenzioso tributario, poiché attribuisce alla fase istruttoria un'autonoma centralità quale possibile sede di lesione diretta dei diritti garantiti a livello sovranazionale.

Resta fermo, peraltro, che la tutela convenzionale non sostituisce integralmente quella interna.

Quando dall'attività istruttoria derivi un successivo atto impositivo, il contribuente deve comunque attivare il giudizio nazionale, deducendo la violazione dell'articolo 8 CEDU e dell'articolo 117 Cost., nonché prospettando l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di legge.

È proprio in questo passaggio che la questione della legalità dell'istruttoria si trasferisce nel cuore del processo tributario e si intreccia con il tema della prova: il problema non riguarda più soltanto la correttezza formale del comportamento amministrativo, ma la stessa legittimità sostanziale della pretesa fiscale, nella misura in cui essa sia costruita su elementi conoscitivi ottenuti attraverso modalità incompatibili con i parametri convenzionali e costituzionali.

La prova tributaria, in tale ottica, cessa di essere soltanto uno strumento tecnico di ricostruzione del fatto imponibile e si rivela, invece, uno dei luoghi

più sensibili in cui si misura la conformità dell'azione fiscale ai principi fondamentali dell'ordinamento.

In definitiva, la vicenda qui considerata consente di cogliere con particolare chiarezza una linea di trasformazione del diritto tributario contemporaneo.

Le pronunce della Corte EDU non autorizzano, almeno allo stato, a sostenere un'automatica espunzione delle norme interne incompatibili, benchè, tuttavia, non possano nemmeno essere ridotte al rango di indicazioni esterne prive di conseguenze operative.

Al contrario, impongono di ripensare in profondità la logica dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, la struttura dei rimedi, il regime di utilizzabilità della prova e, più in generale, il punto di equilibrio tra interesse fiscale e diritti fondamentali.

In questo senso, la riflessione sull'istruttoria tributaria si rivela oggi come uno dei terreni più significativi nei quali si manifesta il passaggio da una concezione meramente autoritativa dell'accertamento a una visione nella quale la legittimità della pretesa impositiva dipende anche, e sempre più, dalla conformità delle modalità di formazione della prova ai principi dello Stato costituzionale e convenzionale di diritto.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., *Diacronia. Rivista Di Storia Della Filosofia Del Diritto* (2022).
Pisa University Press, 2023.

Allevato G., “*La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*”, in *Corriere Tributario*, 40, 2016, p. 3051.

Allorio E., *Diritto processuale tributario*, cit., 103 ss.

Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 377 ss.

Amato R., Mitolo F., Ligrani M., *Il nuovo processo tributario: dopo la legge di riforma n. 130/2022 e aggiornato alla legge di bilancio 2023*, Trani, 2023.

Amatucci F., *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e consolidamento*, Torino, Giappichelli, 2022.

Ambrosi L., Iorio A., *Verifiche fiscali, l'accesso va motivato negli atti autorizzativi e nei verbali*, in *IlSole24Ore*, 2025.

Anastasi A., voce *Facoltà e diritti facoltativi*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967.

Andrioli V., *Prova* (dir. proc. civ.), in *Novissimo Digesto Italiano*, volume XIV, Torino, 1967, p. 260 ss.

Antonini M. e Campana A., *Inammissibilità delle prove nell'appello tributario: la norma deve essere ripensata*, *Il fisco*, n. 12, 25 marzo 2024, p. 1131

Ascheri M., *Introduzione Storica Al Diritto Moderno E Contemporaneo*, Giappichelli, 2023.

ASSONIME, *Circolare n. 14/2016: Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance*, reperibile sul sito www.assonime.it.

Astuti G., *Il «Code Napoléon» in Italia e la sua influenza sui codici degli stati italiani successori* (in *Atti del Convegno 'Napoleone in Italia'*, 8-13

ottobre 1969, Accademia Nazionale dei Lincei: Problemi attuali di scienza e di cultura, 1973).

Astuti V., *Il «Code Napoléon» in Italia e la sua influenza sui codici degli stati italiani successori*, in *Annali di Storia del Diritto*, XIV-XVII, 1970-1973.

Attardi A., *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al Codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973.

Azzolini V., Gargiulo G., Lupi R., *La cooperative compliance: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributari*, 4, 2015, pag. 401 e ss.

Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5.

Barbiani E., *L'adempimento collaborativo a confronto con le best practice in ambito di Tax Control Framework*, in *Corriere Tributario*, n. 3, 1014, p. 232.

Barbini G., *L'origine Della Disuguaglianza: Le Ragioni Della Disuguaglianza E Della Sua Critica Da Grozio a Rousseau*. Mauro Pagliai, 2016.

Basilavecchia M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, 143 e ss.

Basilavecchia M., *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 582.

Basilavecchia M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2, 2006, pp. 356 e ss.

Basilavecchia M., *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 303 e ss.

Basilavecchia M., Tabet G. (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Bologna, 2009, 135.

Batistoni Ferrara F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1109.

Batistoni Ferrara F., Grippa Salvetti V., *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, 99 e 177-178.

Batistoni Ferrara F., *Il regime probatorio nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1268 e ss.

Batistoni Ferrara F., *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 ss.;

Benvenuti F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, pag. 189;

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, 29.

Berliri A., *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, 893.

Berliri C., Di Pietro A., Miccinesi M., Vacca I., Alesci T., *L'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso presso i locali del contribuente: natura e regime giuridico*, in *Processo Penale e giustizia*, 2015, 1, pp. 87 e ss.

Betti E., *Ancora sul progetto di un codice italo-francese delle obbligazioni e dei contratti*, in *Riv. dir. proced. civ.*, 1930, I, pag. 249 e ss..

Biancolli R., *Accessi fiscali con motivazione rafforzata*, in *Imposte e Tasse - ItaliaOggi*, 2025.

Biavati P., *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997.

Bobbio N., Ferrajoli, Luigi, *Giusnaturalismo E Positivismo Giuridico*, Laterza, 2014.

Bobbio N., *Il Giusnaturalismo Moderno*, G. Giappichelli, 2009.

Bonini P.G., *Disegno storico del diritto privato italiano (dal Codice civile del 1865 al Codice civile del 1942)*, Bologna, 1990, 18 ss..

Borgia C., Gargagli A., *“Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria”*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2025.

Buccico C., *L'applicazione del principio di proporzionalità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 3, pp. 933-964.

Buccico C., *La Riforma della Giustizia e del processo Tributario: Commento Alla Legge 31 Agosto 2022, n. 130/2022*, Andrea Carinci e Francesco Pistolesi (a cura di), Torino, 2023.

Caimi C., Pardini N., *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, in *Corr. Trib.*, 2023, 1, 66 ss.

Calamandrei P., *Il giudice e lo storico*, in *Opere giuridiche*, Napoli, I, 1965, 393 ss..

Calzolari A. e Chiarizia G., *Illegittimità delle indagini bancarie: la Corte EDU colpisce ancora*, *Corr. Trib.* 3/2026, pag. 217 ss.

Calzolari A. e Chiarizia G., *La tutela del domicilio commerciale del contribuente: riconosciuta d'ufficio la sentenza Italgomme*, in *Corr. Trib.*, n. 7/2025, pag. 655 ss.

Calzolari A. e Chiarizia G., *Tutela del domicilio commerciale del contribuente: quanto tempo dureranno le violazioni dell'Italia?*, *Corr. Trib.* 2/2026, pag. 179 ss.

Calzolari A., *Il Parlamento approva il cosiddetto emendamento Italgomme*, in *Blast* del 30 luglio 2025; Marcheselli A., *Statuto del contribuente e riforma Italgomme: una canzonatura al quadrato*, il fisco, n. 36/2025, pag. 3133 ss.

Calzolari A., *La Corte EDU boccia nuovamente l'Italia: accessi e ispezioni presso la sede dell'impresa sono illegittimi*, in *Blast* dell'11 dicembre 2025.

Calzolari A., *La privacy del contribuente alla ricerca di conferme nella giurisprudenza della Corte Europea e nella normativa italiana*, in *L'Accertamento*, n. 5/2021, pag. 79 ss.

Calzolari A., *Osservatorio della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in *L'Accertamento*, n. 4/2021, pagg. 81-84.

Cammeo F., *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., 734.

Campanale D., *Il Diritto Naturale Tra Metafisica E Storia: Leibniz E Vico*, Giappichelli, 1988.

Cannada Bartoli E., *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964.

Cannizzaro F., *Onere della prova, il giudice non può sostituire la parte inerte*, Norme e Tributi, il Sole 24 Ore, Milano, 2023.

Capaccioli E., *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34.

Capaccioli E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751.

Cappelletti M., *I diritti costituzionali delle parti nel processo civile italiano*, in *Riv. dir. processuale* 1971, 606 ss., spec. 637 ss..

Cappelletti M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità: contributo alla teoria dell'utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, I, Milano, 1962, 229 ss.

Cappelletti M., *Le sentenze del bastone e della carota (a proposito della dichiarazione di costituzionalità/incostituzionalità degli artt. 246/247 c.p.c.)*, in *Giur. cost.* 1974, 3586.

Carinci A. (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Padova, 2019.

Carnelutti F., *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 156.

Carnelutti F., *Tutela dei diritti*, in *Riv. dir. processuale* 1943, I, pag. 3 e ss.

Carrara F., *Programma Del Corso Di Diritto Criminale. Parte Speciale, Ossia Esposizione Dei Delitti in Specie, Con Aggiunta Di Note per Uso Della Pratica Forense*, Cammelli, 1923.

Cassese S., *Le basi del diritto amministrativo*, Il Mulino, Bologna 2001, p. 319.

Castaldi L., *L'onere della prova. Profili sistematici*, in E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, *Il processo tributario*, Padova, CEDAM, pagg. 225 e ss.;

Catalano E. M., *Ragionevole Dubbio E Logica Della Decisione: Alle Radici Del Giusnaturalismo Processuale*, Giuffrè, 2016.

Cavallone B., *Critica alla teoria delle prove atipiche*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 335 ss., spec. 387 ss.

Cavallone B., *In difesa della verophobia*, in *Riv. dir. processuale* 2010, 9 ss.

Cazzetta G., *Codice civile e identità giuridica nazionale. Percorsi e appunti per una storia delle codificazioni moderne. Ediz. ampliata*, Giappichelli editore, Torino, 2018.

Chiarizia G., *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in *Giustizia Insieme* del 6 maggio 2021

Chiovenda G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile (1894-1937)*, I, Milano, 1993, 243.

Chiovenda G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, pag. 102.

Chiovenda V., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1936, II, 306 ss., pp. 344 e ss.

Chiovenda V., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1965, pp. 783 e ss.

Chironi G.P., *Le Code civil et son influence in Italie*, in *Le Code civil 1804-1904. Livre du centenaire*, II, ed. Rousseau, Paris, 1904.

Chirulli P., *L'istruttoria*, in AA.VV., *Il nuovo processo amministrativo*, a cura di R. Caranta, Bologna, 2011, pag. 560 e ss.

Chizzini A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, UTET, 1998.

Cimino F.A., *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.* 2008, 2, pp. 391-410.

Cipolla G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 538.

Cipolla G.M., *La prova nel diritto tributario*, *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 608 ss.

Cipolla G.M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss.

Cogliandro L., *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'effettuazione di verifiche fiscali nei locali ad uso promiscuo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2023, 4, p. 1418.

Cognetti S., *Il principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e analisi sistematica*, Torino, 2011.

Colli Vignarelli A., "Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2007, 1503 e ss.;

Colli Vignarelli A., *La "rinnovata" conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2024.

Colli Vignarelli M., *Ancora incertezze giurisprudenziali in tema di dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2016, 11, p. 805 ss.

Colli Vignarelli M., *Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi (parte seconda)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 giugno 2021, p. 3).

Colli-Vignarelli A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

Comelli A., "sub. art. 7. Poteri delle Commissioni tributarie" in *Commentario delle leggi sul processo tributario*, in AA.VV., a cura di C.

Glendi C., Consolo A., Padova, 2017, pag. 89 e ss., ma spec. pag. 109 e ss.

Comoglio L. P., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in Dir. Prat. Trib., 1994, 1, 1117, ma spec. 1127 e ss.;

Comoglio L.P., *Le prove*, in Trattato di diritto diretto da P. Rescigno, vol. 19, t. 1, III, Utet, Torino, 1985, p. 222.

Comoglio P., *Giurisdizione e processo nel quadro delle garanzie costituzionali*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1994, 1075 ss.

Comoglio P., *Incapacità e divieti di testimonianza nella prospettiva costituzionale*, in Riv. dir. processuale 1976, 41 ss.

Comoglio P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 217 ss.

Comoglio P., *Rapporti civili - art. 24*, in Commentario della Costituzione, a cura di Branca, Bologna-Roma, 1981, 63 ss.

Conigliaro M., *Divieto di produrre nuovi documenti in appello: cambiano le regole a partita in corso*, il fisco, n. 15/ 2024, pag. 1381 e ss.;

Consolo C., Glendi C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, V ed., Milano-Padova, 2023.

Consolo C., Melis G. e Perrino A.M. (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022.

Contrino A. – Marcheselli A., *La prova nel diritto tributario*, in Diritto e Pratica Tributaria, 2023, 1, sez. II, pp. 75-102.

Contrino A. et al., *La giustizia tributaria*, Milano, 2024.

Contrino A., Consolo G., Sgattoni C., *Il diritto tributario nel confronto tra prassi e dottrina. Casi e questioni*, Pisa, 2021.

Coppola P., *Riforma Giustizia Tributaria*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2022.

Coraggio G., *Il Consiglio di Stato: 180 anni di storia*, Bologna, 2011.

Cordeiro Guerra R., *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 28 ottobre 2023.

Cordeiro Guerra R., *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 28 ottobre 2023.

Corrado Oliva C., *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 13 ss.

Costantino G., *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in Riv. dir. proc., 2010, 1012.

De Bonis V., *Il nuovo processo tributario: aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023.

De Mita E., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 69.

De Mita E., *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in Corr. trib., 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159.

De Pasquale I., *L'onere di contestazione specifica nel processo tributario*, in Riv. trim. dir. trib., 2013, I, pag. 545 ss.

De Roma A., *La riforma dell'interpello attuata dal D.lgs. n. 219/2023*, in Tax News – Giappichelli, Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2024.

Del Federico L., *La giurisdizione*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario*, diretto da F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 32 e ss.

Del Federico L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 6, I, 2010, 729 e ss.

Del Vecchio A., *La Legge nell'Oceano Ugo Grozio E Le Origini Dello Spazio Politico Moderno*, Il Mulino, 2021.

Della Valle E., *Verifiche fiscali in azienda, tutela ancora lontana dai principi CEDU*, in NT+ Fisco del 7 gennaio 2026

Denti V., *Armonizzazione e diritto alla prova*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1994, 673 ss.

Denti V., Intorno alla relatività della distinzione tra norme sostanziali e norme processuali, in Riv. dir. processuale 1964, 66 ss..

Denti V., La natura giuridica delle norme sulle prove civili, in Riv. dir. processuale 1969, 8 ss.

Di Matteo D., *Il punto su...l'assetto strutturale del c.d. "regime forfetario" e il trade-off tra equità fiscale ed efficienza*, in Rivista di Diritto Tributario, 2023.

Di Stasio C., *I Principi Generali Di Diritto Processuale Civile Nell'ordinamento Internazionale Ed Europeo: Prospettive de Lege Ferenda*, Wolters Kluwer-CEDAM, 2023.

Dittrich L., *La ricerca della verità nel processo civile: profili evolutivi in tema di prova testimoniale, consulenza tecnica e fatto notorio*, in Riv. dir. processuale 2010, 108 ss.

Dodero A., Ferroni B., *Adempimento collaborativo potenziato e possibile estensione del sistema di controllo del rischio fiscale alle PMI*, in Il Fisco, n. 6, 2024, p. 507.

Domat J., *Le leggi civili disposte secondo il loro ordine naturale*, Firenze, 1834, IV, 119.

Domat V.J., et altri, *Le Leggi Civili Disposte Nel Loro Naturale Ordine Opera Di G. Domat, Tomo I [-IX]*.

Donatelli S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in Rass. trib., 2023, pp. 25, 28 e 41;

Dorigo S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in Tax News – Giappichelli, Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario.

F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020 (V ed.), pp. 183-210.

Fagugli A., *Ugo Grozio E Tito Livio: un Contributo alla rivalutazione del Giusnaturalismo*, Simple, 2017.

Falsitta G., *Il nuovo processo tributario dopo la riforma del 2022*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2023, n. 1, pp. 15-30.

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003, 352.

Falsitta G., *Per un fisco civile*, Milano, 1996.

Fanti V., *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012.

Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706.

Farri F., *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Cedam, Padova, 2015.

Farri F., *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. tribut.*, 2, 2024, pag. 212 e ss.

Favara F., *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154.

Ferrara G., *Occorre una tutela giurisdizionale - effettiva e adeguata prima e dopo l'accesso domiciliare - l'inviolabilità del domicilio richiede una tutela - nel caso di accesso nell'ambito delle verifiche fiscali*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2019, 1, pp. 9 e ss.

Ferrara L., *Lezioni di giustizia amministrativa: il giudice speciale, la giurisdizione, i principi del processo, la tutela cognitoria, cautelare ed esecutiva*, Torino, 2025.

Fleiner F., *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1912, p. 354 e R. von Krauss, *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrecht*, Hamburg, 1955, p. 94.

Fransoni G., Zanotti N., *Manuale di diritto tributario. Attività conoscitiva e accertamento dei tributi*, Giappichelli, Torino, 2025.

Gaffuri A. M., *Potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rassegna tributaria*, 2000, 2, p. 536.

- Gaffuri G., *Il ruling internazionale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2004.
- Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, 124.
- Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, 124.
- Galetta D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione europea)*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2019, 6, p. 907.
- Gallo F. et al., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023.
- Gallo F., *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, *Rass. trib.*, 2021, 761.
- Gallo F., *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983, I, 81.
- Gallo F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 39 e ss.
- Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2022.
- Gallo F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1 ss.;
- Gallo F., *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 11.
- Garcea A., *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e le regole del "giusto processo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 474.
- Gavioli F., *Guida alle nuove disposizioni in materia di adempimento collaborativo*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 7, 2024, p. 26.
- Germani A. e Mariotti F., *"La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra Fisco e contribuente"*, in *La Gestione Straordinaria delle Imprese*, 6, 2016, pp. 35-45, reperibile sul sito www.gdctax.it.

Giovannini A., "Sulla giustizia nel processo tributario. In Id., *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*", Giappichelli, Torino, 2022, p. 101 ss.

Giovannini A., *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, Rass. trib., 2014, 24 ss.

Giovannini A., La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio", in *Giustizia Insieme*, <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2685-la-presunzione-di-onesta-e-la-fondatezza-del-credito-impositivo-oltre-ogni-ragionevole-dubbio>.

Giovannini A., *Recepimento e limiti dei principi superiori nel processo tributario*, Rass. trib., 2017, 353 ss.

Giovannini A., *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, Riv. dir. trib., 1998, 35 ss.

Giovannini A., *Sulla giustizia nel processo tributario*, in *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, p. 101 ss.

Giudice C., *L'assoluto difetto di giurisdizione: Prefazione del Consigliere di Stato Vincenzo Lopilato*, Torino, 2025.

Giuliani F. – Chiarizia G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Milano, 2025, pagg. 407 e 408

Giuliani F.- G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Milano, 2025, pag. 418 ss.

Glendi C., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 6, p. 2746.

Glendi C., *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 392.

Glendi C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 949, ma spec. 989 ss.

Glendi C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, I, p. 948 ss.

Glendi C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, Dir. prat. Trib., 2022, n. 6, p. 2192 ss.

Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pagg. 27 e 63.

Glendi C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021.

Glendi C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Il quotidiano giuridico*, Milano, 2022.

Glendi C., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in Riv. Giur. trib., 2023, 6, 473 ss.

Glendi C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e Codice di procedura civile*, in Dir. prat. trib., 2000, I, pag. 1700.

Gotti P., *La legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, nella giurisprudenza del giudice ordinario*, Milano, 1990.

Grandi D., *L'attività Del Ministero Di Grazia E Giustizia Nell'anno 1941: Relazione Del Ministro Guardasigilli (Grandi) Alla Maestà Del Re Imperatore*, Tip. delle Mantellate, 1942.

Granelli A. E., *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in Boll. trib., 1981, 741.

Greggi M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, Rass. trib., 2007, 254.

Grozio U.: *Un Intellettuale Al Servizio Della Pace*, De Agostini, 2018.

Guidara A., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in Diritto e pratica tributaria, 2020, I, pp. 5 e ss.

Ingrao G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Riv. Dir. Trib., 2014, 9, p. 970.

Izzo G., *I verificatori sono responsabili dei danni conseguenti all'accertamento fiscale errato*, in *Resp. Civ. e Prev.*, 2023, 5, 1558, nota a Cassazione civile, Sez. III, 28 febbraio 2023, n. 5984.

La Rosa S., *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 872 ss.;

La Scala A. E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, *Rass. trib.*, 2012, 90 ss.

Leo M., *“Cooperative compliance: una strada lunga e impervia”*, in *Il Fisco*, 2016, 38, pp. 3616 ss.

Liebman E.T., *Norme processuali nel Codice civile*, in *Riv. dir. processuale I*, 1948, spec. 162 ss.

Liebman E.T., *Questioni vecchie e nuove in tema di qualificazione delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. processuale* 1964, 353 ss.

Lio M., Macario E., *Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 5, 2023, p. 447.

Lombardi L., *Il metodo del “prudente apprezzamento” nella valutazione degli indizi*, in AA.VV. (a cura di S. Patti e R. Poli), *Il ragionamento presuntivo*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 115.

Lovisolò A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 50.

Lupi R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, pp. 1197, 1198.

Maffezzoni F., *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, 1371.

Magnani C., *Il processo tributario, Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

Magnani C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41.

Magnani C., Marongiu G., *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589.

Manzon E., *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1095.

Marcadé V.N., *Spiegazione del Codice Napoleone*, Palermo, 1858, III, 6-7

Marchese S., *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Diritto pratica tributaria*, 2013, I, pp. 493 e ss.

Marcheselli A., *Dalla Corte EDU prove di salto quantico nelle garanzie: accertamenti bancari, riservatezza digitale e giusto processo, il fisco*, 4/2026, pagg. 283 ss.

Marcheselli A., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo*, *Dir. prat. trib.*, 2003, II, 441.

Marcheselli A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793.

Marcheselli A., *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2010, 22, p. 1776.

Marcheselli A., *La prova nel processo tributario: una questione cardinale per l'inquadramento della funzione del giudice tributario*, in *Giustizia Tributaria, Relazione Diritti fondamentali e giurisdizione tributaria*, 2023.

Marcheselli A., *Le garanzie del professionista dell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. e Prat. Tribut.*, I, 20, 2011.

Marcheselli A., *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2022, 2, 1059 ss.

Marcheselli A., *Paralipòmeni dalla Corte EDU: tutela della corrispondenza, accesso agli atti e limiti di durata dei controlli*, il fisco 14/2026, pag. 1227 ss.

Marchetto R., *Tendenze moderne nel rapporto tra contribuente e Fisco*, in *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*, 2015.

Marino G., *Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia*, in *Il Fisco*, n. 41, 2023.

Marino G., Moro R., *Proposte normative per valorizzare gli istituti della cooperative compliance, del tax control framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un "bollino verde"*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2023, p. 961.

Marongiu G., *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 1975, II, 422 e ss.

Marrazzo C., *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2017, 4, pp. 55-88.

Marzocchi V., *La prova testimoniale*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.* 1977, 410 ss.

Mastromatteo A., Santacroce B., *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, *Il Fisco*, n. 38, 2015.

Melis G., *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"*, in *Il fisco*, 2023, 14, 1318 ss.

Melis G., *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130/2022 e il d.lgs. n. 219/2023* (Relazione al "Convegno organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria su: "profili processuali della riforma tributaria" - Corte di Cassazione, 15 aprile 2024).

Melis G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2025.

Melis G., *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *il Fisco*, n. 3, 2024.

Mercuri G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 347 ss. e 367 ss.;

Miccolis G., *Limiti al diritto alla prova e garanzia costituzionale dell'azione*, in *Dir. e giur.* 1989, 43 ss.

Miceli R., *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), 2012, p. 615.

Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251.

Micheli G.A., *I possibili modelli alternativi di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario*, Padova, 1975, 9 e ss.

Micheli G.A., *In tema di rapporto tra il processo avanti le commissioni tributarie e il processo avanti l'autorità giudiziaria ordinaria, rispetto alle imposte indirette*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 158.

Micheli G.A., *L'onere della prova*, Padova, 1966;

Micheli G.A., *L'onere della prova*, Padova, rist. 1966, 417 ss.

Miscali M., *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 9, 2012, pag. 759 e ss.

Monteleone G., *Intorno al concetto di verità «materiale» o «oggettiva» nel processo civile*, in *Riv. dir. processuale* 2009, 1 ss.

Morselli E., *Storia della finanza pubblica*, Padova, 1960.

Morviducci C., *La legge competente a regolare l'ammissibilità dei mezzi di prova nel diritto internazionale privato italiano*, in *Riv. internaz. dir. priv. e processuale* 1977, 750 ss..

Moschetti G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, pag. 8 e ss.

Muleo S. e Voza A., *Modifiche al processo tributario: più luci che ombre*, Il fisco, n.47-48/2023, p. 4464.

Muleo S., *Contribuito allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 96 e ss. ma spec. 397 e ss;

Muleo S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in Giustizia Insieme, 2022.

Muleo S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci, F. Pistolesi, *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022*, n. 130, Milano, 2022, pag. 83 ss.

Natalini A., *Pieghe sigillati e borse: solo in caso di apertura coattiva è necessaria l'autorizzazione del PM*, in www.Iltributario.it, 15 gennaio 2019.

Nicotra F., *I principi di proporzionalità e di ragionevolezza dell'azione amministrativa*, in Federalismi.it, p. 19.

Nuzzolo A. e Valente P., *“Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco”*, in *Il Fisco*, n.19, 2014, p. 1853 ss.

Paolini G., 1849, *Europa E Italia Tra Rivoluzione E Assolutismo*, Pacini, 2020; *Il Diritto Come Forma Dell'esperienza: Per Paolo Grossi*. Giuffrè Francis Lefebvre, 2023.

Parente S., *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte prima e Parte seconda*, ivi, 2024 e 2025.

Patti S., *Le prove. Parte generale*, Giuffré, Milano, 2010, pag. 221 ss.

Patti S., *Prova (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, p. 12

Patti S., *Prove. Disposizioni generali, Commento all'art. 2697 c.c.*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1987, p. 4 ss.

Pauli A., Campeis G., *La disciplina delle prove nel processo caratterizzato da elemento di estraneità*, in *Rass. dir. civ.* 1982, spec. 1114 ss.

Pepe F., *Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale [e plurale] dell'invalidità nel settore tributario*, in Riv. dottr. fisc., 1, 2022.

Pepe F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Giappichelli, Torino, 2012.

Picardi N., *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004, 50.

Pintacuda De Michelis F., *Le Origini Storiche E Culturali Del Pensiero Di Ugo Grozio*, La nuova Italia, 1967.

Pistolesi F., *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, Relazione svolta al convegno tenuto all'Università di Siena il 10 aprile 2018, Studi sul principio di non contestazione nei processi civile, amministrativo e tributario;

Pistolesi F., *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in Corr. trib., 2007, 29, p. 2363 s.

Pistolesi F., *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in Riv. dir. trib., I, 12, 2012, pp. 1131 e ss.

Police A., "I mezzi di prova e l'attività istruttoria", in AA.VV., *Diritto processuale amministrativo*, diretto da G. P. Cirillo, Milano, 2017, pag. 399, e spec. 402;

Pothier R.J. e Dupin A.M.J.J., *Oeuvres de R.-J. Pothier, Contenant Les Traités Du Droit Français. T. 1*. Nouvelle éd. mise en meilleur ordre et conforme à celle publiée, H. Tarlier, Libraire-Editeur, 1831.

Pothier R.J., *Oeuvres* (ed. Bugnot), Paris, 1861, II, n. 728.

Potito E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704.

Proto Pisani A., *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in Riv. dir. proc., 1991, spec. 65-66.

Proto Pisani A., *Appunti sulle prove civili*, in Foro it., 1994, V, pag. 79 ss.

Ragnisco L., *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in Riv. it. dir. fin., 1943, I, 1 e ss.

Ragucci G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Coregulation*, Giappichelli, Torino, 2023, 24.

Razete L., *Giudice e conciliatore. L'esperienza del nuovo articolo 185-bis c.p.c.*, in *Quest. Giust.*, 2015, 1, 138 e ss.

Ricca-Barberis M., *I Mezzi Di Prova in Tavole Sinottiche E L'onere Del Provare*, Giappichelli, 1939.

Ricci E.F., *Su alcuni aspetti problematici del «diritto alla prova»*, in *Riv. dir. processuale* 1984, 159 ss.

Romano A., *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975.

Romano S., *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, III, Milano, 1901, 578;

Rousseau V.J.J. *Discorso Sull'origine Della Disuguaglianza: Contratto Sociale*, tradotto da Diego Giordano, Giunti, 2018.

Rovagnati A., *Osservazioni in tema di adeguamento alla sentenza Italgomme della Corte EDU*, ivi, n. 4/2025, pag. 848.

Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, 186, 222.

Russo P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, *Rass. trib.*, 2000, pag. 568 e ss.

Russo P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, p. 568.

Russo P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11.

Russo P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749.

Russo P., *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999, 480.

Russo P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 195 ss.

Russo P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 172.

Russo P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, Riv. dir. trib. 2/2022, XV, p. 1013 ss.

Russo P., *Processo tributario*, in Enc. del diritto, XXXVI, 1987, Milano, pp. 770, 781 ss.;

Sabbi L., *Il contraddittorio nel processo tributario*, Padova, 2019, pag. 211 e ss.

Sacco R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova (aspetti diversi di un fenomeno unico o fenomeni autonomi?)*, in Riv. dir. civ., 1957, I, p. 399 ss.

Sacco R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in Riv. dir. civ. 1957, I, 399 ss., spec. 418 s.

Saitta F., *Onere della prova e poteri istruttori del giudice amministrativo dopo la codificazione*, in Dir. proc. amm., 2013, pag. 9;

Salemi G., *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, 1916, pag. 251 e ss.

Saletti A., *La dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 247 cod. proc. civ.: prospettive e problemi*, in Rivista diritto processuale 1975, pag. 99 e ss.

Sandulli A.M., *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in Riv. Trim. dir. Pubbl., 1995, p. 341.

Sartori N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2023.

Satta F., *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978, 348.

Satta S., voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in Enc. dir., XIX, Milano, 1970.

Schiavoli R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1998.

Schiavolin R., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, Riv. dir. fin., 1989, I, pag. 550 e ss.

Schiavolin R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, pag. 19 e ss. 23 e 402.

Schiavolin R., *Le prove*, AA. VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. dir. trib., a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 473, 507 ss.

Stasi D., *Liberalismo E Idea Di Nazione in Pasquale Stanislao Mancini*. Rubbettino, 2019.

Stevanato D., *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, Giustizia insieme, 2025, reperibile sul sito <https://www.giustiziainsieme.it/en/diritto-tributario/3545-indagini-fiscali-on-site-e-liberta-fondamentali-secondo-la-cedu-il-caso-italgomme-pneumatici-srl-v-italia-dario-stevanato>.

Taormina V., *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 1 e ss.

Tarantino A. et altri, *Giuseppe Codacci-Pisanelli Testimonianze E Attualità*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019.

Tarello G., *Storia Della Cultura Giuridica Moderna: Assolutismo E Codificazione Del Diritto*, Il mulino, 2012.

Taruffo M., *Contro la verophobia - Osservazioni sparse in risposta a Bruno Cavallone*, in Riv. dir. processuale 2010, 1003 ss..

Taruffo M., *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, Milano, 2000, 11 ss. e 105 ss.

Taruffo M., *Il diritto alla prova nel processo civile*, in Riv. dir. processuale 1984, 82 ss.

Taruffo M., *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Bari, 2009.

Taruffo M., *La verità nel processo*, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 2012, 1117 ss.

Taruffo M., *Modelli di prova e di procedimento probatorio*, in Riv. dir. processuale 1990, 435 ss.

Taruffo M., *Poteri del giudice*, in Comm. c.p.c. a cura di Chiarloni, Bologna, 2011, 473.

Taruffo M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1992, I, p. 733 ss.

Taruffo M., *Prova testimoniale*, in Enc. Dir., XXXVII, Milano, 1988, 740.

Terlizzi A., *L'autorizzazione della Procura della Repubblica priva di adeguata motivazione è illegittima* in Diritto & Giustizia, 2013, 1660, nota a Cassazione civile, Sez. VI, 17 dicembre 2013, n. 28188.

Tesauro A., *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, 1955.

Tesauro F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, I, p. 47 ss.

Tesauro F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008.

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141.

Tesauro F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori, (a cura di), *Francesco Tesauro. Scritti scelti di diritto tributario. Vol. I – Principi e regole*, Giappichelli, Torino, 2022, pag. 153 e ss.

Tesauro F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in Riv. Dir. Fin., I, 1986.

Tesauro F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 54.

Tesauro F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pag. 377 e ss.

Tesauro F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Rivista di dir. fin. e scienza delle finanze*, 1978, II, pag. 203 e ss.

Torresetti G., *Crisi E Rinascita Del Diritto Naturale in Leibniz*, Giuffrè, 2000.

Tosi L., *Introduzione. L'onere della prova nel diritto tributario*, in AA.VV. (a cura di F. Anelli, A. Briguglio, A. Chizzini, M. De Poli, E. Gragnoli, M. Orlandi, L. Tosi), *L'onere della prova*, Wolters Kluwer, Milano, 2024, p. 1195.

Tremonti G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145.

Trockner N., *Processo civile e costituzione: problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano, 1974, 513.

Trovato S., *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996, pag. 92 e ss.

Uricchio A., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, pag. 464-465

Vacca G., *Codice Di Procedura Civile Del Regno d'Italia Preceduto Dalla Relazione Del Ministro Guardasigilli a Sua Maestà Il Re Con L'aggiunta Dall'indice Alfabetico Analitico Delle Materie*. Tip. Gaetano Nobile, 1865.

Vanz G., *Accessi, ispezioni e verifiche tributarie dopo la sentenza Italgomme della Corte EDU: garanzie vecchie e nuove*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2025, pag. 741

Vanz G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, p. 2585 ss..

Vanz G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 5, pp. 1912-1943.

Verde G., *Prova (dir. proc. civ.)*, cit., 579 ss.

Verde G., *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379.

Vignera G., *I fondamenti costituzionali della giustizia civile. Il modello costituzionale del processo civile italiano*, 2^a ed., Torino, 1997, pag. 97 e ss.

Vigoriti V., *Garanzie costituzionali del processo civile. Due process of law e art. 24 Cost.*, Milano, 1970, 92 ss.

Viotto A., *Note sull'obbligatorietà dell'autorizzazione per l'accesso nei locali aziendali*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, p. 1334.

Viotto A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 336.

Volonté U., *Verifiche fiscali motivate solo per il futuro: a rischio le tutele per il passato?*, in *Ipsa Quotidiano*, 2025.

Zagà S., *La nuova prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, *Dir. prat. trib.*, 2022, 2155.

Zagà S., *Le invalidità nel diritto tributario*, Utet, Padova, 2012.

Zizzo G., *Il regime delle prove e il giusto processo*, *Rass. trib.*, 2013, pag. 475 e ss.