

Studi di diritto tributario

Collana fondata da G. Tabet e F. Tesaurò

Diretta da M. Basilavecchia - M.C. Fregni - A. Giovannini - S. Sammartino

NICOLA SARTORI

I LIMITI PROBATORI NEL PROCESSO TRIBUTARIO



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

Premessa

Come emerge dai più autorevoli lavori in materia di prova e giusto processo, da tempo è avvertita la non piena adeguatezza della disciplina dell'istruttoria processuale tributaria.

Questo studio si focalizza su uno degli aspetti di possibile criticità, cioè quello dei limiti probatori previsti implicitamente o esplicitamente dall'ordinamento tributario italiano, e muove da due assunti: la natura dispositiva (e impugnatoria) del processo tributario e il collegamento, in materia di prova, tra procedimento e processo.

Uno studio sistematico dei limiti probatori nel processo tributario appare necessario per investigare la coerenza di tali limiti con le regole del giusto processo e con i principi generali della materia; solo uno sguardo d'assieme del tema permette infatti, da un lato, di interpretare coerentemente le disposizioni normative che limitano il diritto alla prova e, dall'altro, di coglierne le principali criticità, se sussistenti.

La ricerca della verità, che costituisce, come vedremo, la principale funzione della prova, trova pertanto dei limiti, che sono necessari per soddisfare esigenze e diritti, che vanno bilanciati.

Se, da un lato, solo una ricostruzione veritiera dei fatti può condurre ad una decisione che possa considerarsi giusta, regole e limiti probatori possono essere necessari affinché giusto sia, nel suo complesso, l'intero processo.

Come vedremo, in alcuni casi, i limiti sono volti a tutelare diritti fondamentali del contribuente; in altri, sono volti a garantire l'accertamento del fatto; in altri, infine, sono necessari per un ordinato e rapido svolgimento del processo, fedele al principio di parità delle armi.

L'opportunità di migliorare la disciplina della prova è stata avvertita dal legislatore, che, con la recente riforma della giustizia tributaria (legge 31 agosto 2022, n. 130), ha modificato l'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, spostando la linea di demarcazione tra diritto alla prova e limiti probatori. Oltre ai vari aspetti dell'istruttoria processuale oggetto di modifica

che saranno esaminati, per quanto più rileva in questo lavoro, la riforma ha superato il principale limite probatorio riguardante i mezzi di prova (da anni, reputato inadeguato dalla dottrina) e, cioè, il divieto di prova testimoniale, introducendo la testimonianza scritta.

Non è invece stata modificata la natura dispositiva e impugnatoria del processo, né il rapporto tra procedimento e processo in materia di prova.

Nel primo capitolo saranno pertanto tracciate le linee generali del lavoro: saranno richiamati gli assunti sui quali questo studio si basa, identificate le principali tipologie di fatti da provare, esaminato il delicato rapporto tra prova (nelle sue diverse declinazioni) e ricerca della verità, anche a seguito della recente riforma, ed effettuato un tentativo di riordino delle diverse e frammentate regole in materia di prova (e limiti probatori). Alcuni cenni saranno altresì dedicati al tema della prova c.d. atipica. Nell'ambito di questo primo capitolo, saranno approfonditi anche alcuni aspetti della riforma fiscale che hanno riguardato la regola di distribuzione dell'onere della prova, la previsione secondo cui gli atti impositivi privi di fondamento probatorio vanno annullati e il fatto che le commissioni tributarie (denominate, a seguito della riforma, corti di giustizia tributaria) fondano la decisione "sugli elementi di prova che emergono nel giudizio".

Nei capitoli successivi, dal nucleo di disposizioni in materia di prova (relative sia al procedimento che al processo), si cercheranno di identificare le disposizioni limitative del diritto alla prova: tali disposizioni saranno quindi interpretate tenendo conto degli interessi sottesi e saranno analizzate per vagliare la loro ammissibilità e ragionevolezza.

In particolare, nel secondo capitolo, saranno studiati i limiti che derivano implicitamente dall'attività istruttoria e che operano per l'Amministrazione finanziaria: si tratta dei limiti che derivano dalle violazioni commesse nella fase di formazione o ricerca della prova o che derivano dall'acquisizione della prova in luoghi o da soggetti non espressamente previsti nella disciplina istruttoria.

Nel terzo capitolo, saranno invece approfonditi i limiti che conseguono ad obblighi ed oneri del contribuente (e anche dell'Amministrazione). Si tratta, in particolare, dei limiti conseguenti a violazioni di obblighi di fonte provvedimentale (ad esempio, l'art. 32, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 o l'art. 52, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) o legale (ad esempio, l'art. 61, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), di norme che prevedono specifici oneri probatori del contribuente (come alcune presunzioni legali miste, quale quella prevista, ad esempio, dall'art. 46, t.u.i.r.) e, infine, delle regole processuali che disciplinano termini e

modalità per il deposito dei mezzi di prova precostituiti (che valgono invece per entrambe le parti).

Nel quarto ed ultimo capitolo saranno esaminati i limiti che concernono i mezzi di prova: si studieranno pertanto i mezzi di prova esplicitamente o implicitamente esclusi (come il giuramento o la testimonianza orale), quelli che hanno dato luogo a maggiori criticità (come le dichiarazioni di terzi o le relazioni e consulenze tecniche) e, infine, sarà esaminata la nuova testimonianza scritta (anche in rapporto alle dichiarazioni di terzi, che non dovrebbero più trovare ingresso nel processo tributario).

Capitolo I
La prova nel processo tributario
tra ricerca della verità e regole

SOMMARIO: 1. Introduzione: la natura del processo tributario. – 2. Segue: i limitati poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria. – 3. La prova tra procedimento e processo dispositivo. – 4. La riforma della giustizia tributaria del 2022 e l’immutata natura dispositiva del processo tributario. – 5. I tipi di fatto da provare. – 6. L’accertamento del fatto (alla ricerca della verità). – 7. La prova tra verità materiale e verità giuridica. – 8. Prova e verità: un rapporto finalistico destinato a fallire. – 9. L’immutato rapporto tra prova e verità alla luce della riforma della giustizia tributaria del 2022. – 10. Il significato del termine “prova”. – 10.1. Tre possibili significati del termine “prova”. – 10.2. La (necessaria) convivenza con un significato non univoco del termine “prova”. – 11. Regole e limiti in materia di prove. – 11.1. Regole e limiti in materia di mezzi di prova. – 11.2. Regole e limiti relativi alla fase di ricerca, raccolta e deposito della prova. – 11.3. Regole e limiti in materia di valutazione delle prove. – 11.4. Regole che riguardano il fatto incerto a seguito della riforma della giustizia tributaria del 2022. – 12. Cenni sulle c.d. prove atipiche.

1. Introduzione: la natura del processo tributario

Il tema della prova nel processo tributario, da qualsiasi visuale lo si osservi, inclusa quella dei limiti probatori, deve necessariamente muovere dalla natura del processo.

In particolare, questo lavoro si basa su due assunti, che, seppur non unanimemente condivisi, sono stati già maestrevolmente dimostrati.

Secondo il primo assunto, richiamato in questo paragrafo introduttivo, il processo tributario ha oggi, anche a seguito della recente riforma della giustizia tributaria¹, prevalente natura dispositiva². Come deciso dalla

¹ Legge 31 agosto 2022, n. 130.

² Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, IV ed., aggiornata da A. TURCHI,

Giappichelli, Torino, 2020, 159 ss.; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2003, 379 ss. La natura dispositiva del processo tributario era stata intuita, già sulla base della previgente disciplina (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) da F. TESAURO, *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, 203 ss. e F. TESAURO, *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, II, 14 ss., che conclude affermando che “provare è compito che si addice alle parti, non al giudice” (p. 20).

Prima della riforma degli anni '70, prevaleva invece la visione di un processo inquisitorio, su cui si vedano, anche con riguardo ai riflessi in tema di prova e ricerca della verità, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Utet, Torino, 1969, 334 ss.; V. ANDRIOLI, *Intorno ai principii generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 281 ss.; F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo* (1953), in *Scritti giuridici*, Vita e Pensiero, Milano, 2006, 163 ss.; A. BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, II, Reggio Emilia, 1940, 67 ss.; G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, 225 ss. Per C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Cedam, Padova, 1965, 67 ss., il processo tributario rientrava nello schema del “processo di parti caratterizzato dal metodo acquisitivo” (p. 100), cioè le commissioni potevano disporre d'ufficio la prova dei fatti affermati dalle parti, ma non potevano ad esse sostituirsi per accertare i fatti non affermati.

Sul passaggio dal modello inquisitorio a quello dispositivo, avvenuto a partire dalla riforma degli anni '70, si veda M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Giappichelli, Torino, 2018, 136 ss. (che poi conclude nel senso che il processo tributario ha natura dispositiva temperata), mentre, per un accurato esame delle diverse posizioni dottrinali, con spunti anche diacronici, si veda G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Wolters Kluwer-Cedam, Milano-Padova, 2021, 199-208, il quale ritiene che il processo tributario non sia configurabile in alcun modello teorico puro.

Invero, anche a seguito della riforma degli anni '70, vi è chi continuava ad attribuire al processo tributario natura inquisitoria. Si vedano, ad esempio, B. COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Giuffrè, Milano, 1973, 123 ss.; L.P. COMOGGIO, *Atti di istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, 485 ss.; C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 ss.; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 1677 ss. (le cui tesi sono poi confutate da F. BATTISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603 ss.).

Più recentemente, dopo la riforma del 1992, l'opinione quasi unanime è che si tratti di un processo prevalentemente dispositivo, nel senso che vale il principio dispositivo in senso sostanziale e l'onere in capo alle parti di allegazione dei fatti (si veda, per tutti, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 39, secondo cui il processo tributario “strutturato come giudizio di impugnazione di atti, è inevitabilmente un tipico processo dispositivo”; e F. PISTOLESI, *Il giusto processo*, in AA.VV., *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, a cura di A. CARINCI e T.

Corte costituzionale, anche se la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica i penetranti poteri istruttori dell'Amministrazione, ciò "non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'Amministrazione"³.

Dalla natura dispositiva del processo tributario deriva, ad esempio, che:

(i) il giudice non avvia un processo in assenza di attività delle parti (è il contribuente che avvia il processo, impugnando un atto "impugnabile"⁴, per chiederne l'annullamento⁵);

TASSANI, Giuffrè, Milano, 2022, 652 ss.), anche se non manca chi ritiene che permanga una connotazione in chiave inquisitoria (avendo il giudice tributario poteri istruttori officiosi di una certa entità). In tale ultimo senso, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, Milano, 2013, 194; similmente, C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1132 ss. e, seppur in forma dubitativa, S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870 ss.

³ Così, Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109, in *Giur. it.*, 2007, 2611 ss., con nota di M. FANNI, *Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte costituzionale*.

⁴ Art. 18, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Sul tema degli atti impugnabili, da ultimo, A. KOSTNER, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2022; e F. RASI, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario. Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Wolters Kluwer-Cedam, Milano-Padova, 2022.

⁵ Sulla riconducibilità del processo tributario al modello impugnatorio, che in questo studio diamo per assodata, seppur non unanimemente condivisa, si rinvia a F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1036 ss., che dimostra altresì l'infondatezza dell'orientamento opposto, cioè quello del modello dichiarativo e quello dell'impugnazione-merito, su cui qui non ci si sofferma. Si veda anche C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, cit., 132 (che chiarisce che "la pronuncia giudiziale non accerta il rapporto, bensì la legittimità dell'atto di imposizione riferita ad un periodo d'imposta determinato") e M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 51 ss. Il modello di impugnazione ci pare pienamente confermato anche dalla recente riforma della giustizia tributaria ove è esplicitamente affermato che il giudice tributario "annulla l'atto impugnato" (art. 5-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). *Contra*, nel senso che, (anche) a seguito della riforma, il nostro giudizio si configurerebbe come giudizio di impugnazione-merito, F. PISTOLESI, *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in *Giustizia insieme*, 29 settembre 2022. Nella giurisprudenza precedente alla riforma, sussistevano pronunce di carattere ibrido, ove, ad esempio, era affermato che il processo tributario non sarebbe diretto alla mera elimi-

(ii) sono le parti che fissano la domanda e i motivi della domanda (cioè il *petitum* e la *causa petendi*)⁶;

(iii) sono le parti che allegano i fatti (cioè formulano enunciati relativi all'esistenza di fatti)⁷ che il giudice può conoscere⁸;

nazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio (in tal senso, Cass. 6 maggio 2021, n. 11969; in precedenza, Cass. 10 settembre 2020, n. 18777; Id., 13 ottobre 2008, n. 25104). Ancora, per parte della giurisprudenza, il carattere impugnatorio del processo, pur comportando che l'Ufficio finanziario non possa porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti (così, Cass. 22 ottobre 2020, n. 8698; in precedenza, similmente, Cass. 11 maggio 2012, n. 7393; Id., 14 novembre 2005, n. 22932). Questo orientamento è tutt'altro che consolidato: si veda, ad esempio, Cass. 21 aprile 2011, n. 9183; Id., 4 aprile 2014, n. 7961; Id., sez. un., 15 gennaio 2015, n. 643; Id., 2 dicembre 2020, n. 27493, ferme nel considerare il processo tributario un processo impugnatorio. Per una attenta critica al modello della c.d. impugnazione-merito, si veda A. TURCHI, *L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 169 ss. Per una critica del modello di mero accertamento, cfr. E. ALLORIO, *Processo tributario di mero accertamento?*, in *La vita e la scienza del diritto in Italia e in Europa, Problemi di diritto*, III, Giuffrè, Milano, 1957, 330 ss. (in precedenza, pubblicato in *Giur. it.*, 1952). Per una originale ricostruzione del tema in relazione ai beni giuridici tutelati, diversa da quella qui adottata, si veda A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 59 ss., secondo cui la sentenza del giudice tributario sarebbe da qualificare come d'accertamento: non meramente dichiarativa, ma preclusiva sui fatti e prescrittiva sulle situazioni giuridiche, strumentale alla tutela diretta e concreta dei beni. Sul tema, si veda anche A. GIOVANNINI, *La sentenza sostituisce l'atto impositivo?*, in *Corr. trib.*, 2015, 201 ss.

Nei giudizi di rimborso, invece, il contribuente avvia il processo chiedendo, con il ricorso, l'annullamento del diniego di rimborso, l'accertamento del credito e la condanna dell'Amministrazione al rimborso (F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 95 ss.).

⁶Sui rapporti tra domanda, motivi della domanda ed oggetto del processo tributario, cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984, 479 ss.

⁷La ricostruzione del fatto, insieme agli elementi di diritto, rientra nei motivi della domanda, quando è volta a proporre una ricostruzione diversa rispetto a quella posta a fondamento dell'atto impositivo. Cfr. G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 176 e, per il processo civile, M. TARUFFO, *Fatti e prove*, in AA.VV., *La prova nel processo civile*, a cura di M. TARUFFO, Giuffrè, Milano, 2012, 24.

⁸Come chiarito da F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 159 è "un potere monopolistico [delle parti] fissare i fatti, che il giudice può conoscere". Similmente, A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, Cacucci, Bari,

(iv) i poteri di acquisizione probatoria del giudice sono poteri circoscritti (nel senso che i poteri istruttori, come vedremo, si limitano ai fatti “dedotti dalle parti” e la testimonianza scritta, di recente introduzione, può essere ammessa dal giudice, su richiesta di una parte, solo se necessaria⁹).

In definitiva, il processo tributario è retto dall’iniziativa di parte non solo nella fase introduttiva, ma anche in quella istruttoria¹⁰, essendo affidato alle parti il compito di allegare i fatti e, di regola, fornire le prove; le corti di giustizia tributaria devono pertanto porre a fondamento della decisione i fatti allegati dalle parti, pronunciandosi su di essi¹¹.

2. Segue: i limitati poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria

Nell’ambito della natura prevalentemente dispositiva¹² del processo tributario, i poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria sono limitati, pur se modellati sulla base dei poteri dell’ente impositore.

2002, 44 ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l’oggetto del processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE, V. FICARI e G. MARINI, Giappichelli, Torino, 2008, 162 ss.; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d’ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 455; P. RUSSO, voce “Processo tributario”, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 781; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 173 ss.; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 378 ss., che richiama, a fondamento di quanto asserito, il generale rinvio al codice di procedura civile di cui all’art. 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, oltre che l’art. 58 dello stesso d.lgs. n. 546. Si veda anche R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Utet, Torino, 1998, 491, secondo cui il principio dispositivo vale anche con riguardo ai temi di prova. In giurisprudenza, si veda Cass., ord., 15 giugno 2021, n. 16787, secondo cui, in forza del principio di cui all’art. 112, c.p.c., il giudice non può porre a base della decisione fatti che non siano stati oggetto di puntuale allegazione o contestazione negli scritti difensivi delle parti e che tale principio non subisce deroghe.

⁹Come si argomenterà nel capitolo relativo ai limiti dei mezzi di prova, si ritiene che la testimonianza scritta non possa essere disposta d’ufficio dal giudice.

¹⁰Cfr. A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 381.

¹¹Del resto, le sentenze di appello che presentano il vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti sono censurabili con ricorso per cassazione (art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.).

¹²Per una sintesi dell’elaborazione teorica del processo inquisitorio contrapposto al processo di parti, si veda B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv.*

La matrice di tali poteri va ricercata nell'origine stessa delle commissioni (oggi chiamate corti di giustizia tributaria¹³), che sorsero come organi di controllo amministrativo¹⁴ dell'operato dell'ufficio impositore¹⁵, per poi modificare negli anni la loro natura e funzione¹⁶.

Infatti, seppur, ai sensi dell'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il giudice tributario possa esercitare tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari, e chiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato e consulenze tecniche¹⁷, ciò può es-

it. dir. e proc. pen., 2008, 947 ss., ora anche in B. CAVALLONE, *Scritti ritrovati sul processo civile e sul giudizio di fatto*, Pacini, Pisa, 2016, 193 ss.

¹³ Cfr. legge 31 agosto 2022, n. 130, artt. 1 e 4.

¹⁴ Sulla natura delle commissioni come organi amministrativi, si veda A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, 274 ss. La giurisdizionalità delle commissioni è poi affermata da C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, cit., 30 ss. e da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 603 ss. Per un inquadramento diacronico del ruolo e natura delle commissioni tributarie si vedano C. BUCCICO e F. MASTRANTUONO, *Natura, struttura e fonti del processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di A. CARINCI e C. RASIA, Giuffrè, Milano, 2020, 3 ss.; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, 2 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Cedam, Padova, 1980, 1 ss.; e G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 19 ss.; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 22 ss. Sul fatto che, anche nel processo amministrativo, sussistesse un modello di mera revisione della decisione amministrativa, come controllo *a posteriori*, M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 358. Come affermava A. SEGNI, *L'unità del processo*, in *Riv. it. sc. giur.*, II, 1954, 217 ss., ora in *Scritti scelti*, I, Utet, Torino, 1965, 227, la "giustizia amministrativa è sorta per controllare se l'Amministrazione abbia agito secondo ius, secondo giustizia, come è compito dello Stato".

¹⁵ Con un differente angolo visuale, si diceva anche che l'Amministrazione finanziaria agisse come ausiliario o incaricato delle commissioni giudicanti (G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 202). Si veda F. TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in AA.VV., *L'eguaglianza delle armi nel processo civile: atti del Convegno del 10 dicembre 1976*, Giuffrè, Milano, 1977, 367 ss., che critica il sistema allora vigente, proprio per il rischio che le commissioni assumessero un ruolo di supplenza delle carenze di azione dell'amministrazione (p. 368).

¹⁶ Su tale evoluzione, e sul ruolo avuto dalla dottrina in questo processo, cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 12 ss. Come nota A. GIOVANNINI, *Per principi*, Giappichelli, Torino, 2022, 102, la normazione sul processo continua però a risentire dell'originaria natura spuria delle commissioni.

¹⁷ A tali poteri va aggiunto il potere del giudice, ove sorgano contestazioni, di ordinare "l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi" (art. 22, comma 5, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

sere effettuato solo “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”¹⁸. Le corti di giustizia tributaria non possono nemmeno avvalersi dei mezzi di prova di cui al codice di procedura civile, se omologhi a quelli dell’art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹⁹.

¹⁸ Art. 7, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. In dottrina, sui poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria, si vedano, senza pretesa di esaustività: M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Editoriale scientifica, Napoli, 2014, 227 ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 591 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, cit.; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 51 ss.; A. COMELLI, *Commento sub art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, Cedam, Padova, 2012, 75 ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, II ed., Milanofiori Assago, 2016, 106 ss.; C. GLENDI, *I poteri del giudice nell’istruttoria del processo tributario*, cit., 906 ss.; S. LA ROSA, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 869 ss.; F. PAPARELLA, *I poteri istruttori del giudice tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE, V. FICARI e G. MARINI, Giappichelli, Torino, 2008, 203 ss.; A. PODOGHE, *La limitazione dei poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2007, 867 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 484 ss. Sulle divergenze e affinità con il processo amministrativo, si vedano M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, cit., 357 ss. e R. ROLLI, *Similes cum similibus congregantur. L’istruttoria tra processo amministrativo e tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 749 ss.

¹⁹ Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109. Si veda F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 83-84, secondo cui le disposizioni sui poteri istruttori delle commissioni esauriscono la disciplina della materia, sicché l’interprete non può integrarla con le norme del codice di procedura civile; resta però ferma la possibilità di integrare la disciplina processualtributaria con le norme del codice di procedura civile, che riguardano le modalità di svolgimento dei mezzi istruttori. Diversamente, per R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 495, sarebbero ammessi, oltre all’esibizione di documenti ai sensi dell’art. 210, c.p.c., anche l’ispezione di cose o di persone ai sensi degli artt. 118 e 258, c.p.c., e l’effettuazione di riproduzioni ed esperimenti ai sensi dell’art. 262. Simili posizioni di apertura sono argomentate da F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Cedam, Padova, 2005, 63 ss. e G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 226 ss. Anche adottando un’impostazione più restrittiva, restano applicabili, in virtù del rinvio generale, l’art. 210, c.p.c., a norma del quale il giudice “su istanza di parte, può ordinare all’altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l’acquisizione al processo” e l’art. 213, c.p.c., secondo cui “il giudice può richiedere d’ufficio alla pubblica amministrazione le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell’amministrazione stessa, che è necessario acquisire al processo”. In tal senso, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 161; e anche A. PODOGHE, *La limitazione dei poteri istruttori delle*

Inoltre, nel 2005, è stato abrogato il terzo comma del sopra citato art. 7²⁰, che attribuiva al giudice tributario la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Proprio con tale abrogazione si è inteso “rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario espungendo da esso il potere officioso dal quale soprattutto, pressoché unanimemente, la giurisprudenza e la dottrina desumevano, quanto all’istruzione, la sua natura di processo inquisitorio”²¹.

L’art. 7 attribuisce pertanto alle corti di giustizia tributaria il potere di disporre l’acquisizione d’ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio; l’esercizio di tale potere è consentito solo ove sussista una situazione obiettiva di incertezza (pur avendo le parti assolto all’onere della prova)²² o laddove una delle parti non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi²³. Si tratta, in

commissioni tributarie, cit., 876 ss. Per M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 142, l’ordine di acquisizione documentale da parte del giudice potrebbe essere ricavato, almeno per le imposte periodiche, anche dallo stesso primo comma dell’art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Per gli autori citati l’interrogatorio formale non è invece ammesso, perché incompatibile con l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria. *Contra*, nel senso che l’interrogatorio formale è ammesso, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 184.

²⁰ Cfr. art. 3-*bis*, comma 5, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, in legge 2 dicembre 2005, n. 248. Si vedano, per un approfondimento su tale abrogazione, M. FANNI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie dopo l’abrogazione del potere di acquisizione documentale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1531 ss.; M.S. MESSINA, *Principio dispositivo e poteri istruttori d’ufficio delle commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2008, 1361 ss. (che conclude a favore della possibilità di riconoscere alle commissioni tributarie il potere di acquisire atti e documenti nell’ambito del più ampio potere di accesso previsto dall’art. 7, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

²¹ Così, Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109.

²² Si pensi, ad esempio, all’ipotesi di esercizio di poteri istruttori per dirimere una discordanza fra la documentazione prodotta dal contribuente e quella prodotta dall’Amministrazione finanziaria a dimostrazione della metratura quadrata di una superficie tassabile ai fini Tarsu (Cass. 28 gennaio 2005, n. 1792). Si veda anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 136 ss., secondo cui i poteri istruttori possono essere esercitati dal giudice tributario solo qualora permanga un’incertezza dei fatti che non può essere imputata al mancato assolvimento dell’onere della prova e, similmente, R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 487.

²³ Per Cass. 14 ottobre 2016, n. 20858, non è consentito al giudice tributario attivare d’ufficio poteri istruttori salvo che la parte non si trovi nell’impossibilità di acquisi-

ogni caso, di una valutazione discrezionale del giudice, non essendo censurabile la sentenza laddove il giudice non abbia esercitato i propri poteri²⁴.

Insomma, esercitando i poteri istruttori, le corti di giustizia tributaria non possono superare la regola di distribuzione dell'onere della prova che grava sull'Amministrazione finanziaria (salvo che nei processi di rimborso, ove grava sul contribuente) e non possono integrare, con funzione assistenziale, una inerzia probatoria di una delle parti²⁵.

Come efficacemente notato “il thema probandum è riservato alle parti, essendo preclusa qualunque funzione di supplenza e meno che mai inquisitoria da parte delle Commissioni, i cui poteri sono dunque meramente subsidiari rispetto all'attività delle parti”²⁶.

re i documenti in possesso dell'altra parte. Similmente, Cass. 20 gennaio 2016, n. 955; Id., 23 aprile 2008, n. 10513; Id., 4 maggio 2004, n. 8439.

²⁴ F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., 83-84.

²⁵ Cfr. G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 208; A. CARINCI e T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, IV ed., Giappichelli, Torino, 2021, 533. Non può pertanto condividersi l'orientamento giurisprudenziale secondo cui sarebbe attribuito al giudice tributario “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un potere di ‘soccorso istruttorio’ che, motivatamente, può essere esercitato non per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio ma solo in funzione integrativa degli elementi di giudizio già in atti o acquisiti in quanto non sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata” (così, Cass. 11 maggio 2021, n. 12383). Appaiono infatti in contraddizione le affermazioni della sussistenza di un potere di “soccorso istruttorio” e, al contempo, di un potere che non può supplire a carenze delle parti. Né può condividersi l'orientamento secondo cui il potere di indagine autonoma del giudice tributario sarebbe esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti od acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata (Cass. 31 luglio 2020, n. 16476). Tali orientamenti, oltre a porsi in conflitto con la natura dispositiva del processo tributario, sancita anche da Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109, meritano di essere rivisti alla luce della recente riforma del processo tributario, ove è stato espressamente disposto che “L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato” (art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Insomma, va ribadito che il giudice tributario non ha alcun potere di “soccorso istruttorio”, e, in caso di fatto incerto dovuto all'inerzia colpevole di una delle parti, deve applicare la regola di distribuzione dell'onere della prova, annullando l'avviso di accertamento se l'amministrazione non ne ha provato in giudizio la fondatezza. Per una recente critica a tali orientamenti giurisprudenziali, si veda M. FANNI, *Poteri istruttori delle commissioni e condizioni d'utilizzo: la Cassazione prede le distanze dalla Consulta?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 settembre 2021.

²⁶ Così, G. TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 627. Similmente F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 39, secon-

Pertanto, di regola, una carenza istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non può essere rimediata dall'istruttoria processuale²⁷. In altre parole, il giudice non può acquisire d'ufficio una prova che una delle parti, non assolvendo al proprio onere probatorio, non produce in giudizio. I poteri istruttori non esonerano dunque le parti dal loro onere probatorio e vanno esercitati in attuazione del principio costituzionale della parità delle parti nel processo di cui all'art. 111, comma 2, Cost.²⁸.

Il giudice tributario, tramite l'esercizio dei poteri istruttori, non può dunque superare un limite o una decadenza probatoria di parte, né se di origine preprocessuale né se di origine processuale²⁹.

Non va però sottovalutata l'importanza dei poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria. Da un lato, è stato osservato che l'attribuzione al giudice di poteri normalmente concessi all'Amministrazione fa divenire tali attività funzionali all'obiettivo dell'accertamento del fatto e si pongono come strumentali alla difesa degli interessi di tutte le parti del processo³⁰. Dall'altro, è stato affermato che i poteri istruttori avrebbero la funzione di riequilibrare la posizione delle parti nell'acquisizione della prova, dato che il giudice potrebbe utilizzare, a seguito di motivata richiesta, l'utilizzo di quei medesimi poteri istruttori di cui dispone la sola parte pubblica³¹.

A ciò va aggiunto che tramite la disciplina dei poteri istruttori il giudice può intervenire proprio laddove una parte si trovi nella impossibilità di fornire una certa prova, perché nell'esclusiva disponibilità della contropar-

do cui i poteri istruttori debbono essere esercitati "non in sostituzione dell'ufficio, ma solo per sopperire all'impossibilità o all'estrema difficoltà di una parte di acquisire elementi probatori che sono o di particolare complessità o nell'esclusiva disponibilità dell'altra parte".

²⁷ Del resto, l'accertamento del fatto da parte del giudice tributario presuppone che l'ufficio abbia già raccolto in sede procedimentale un materiale probatorio sufficiente a giustificare l'emanazione dell'atto impugnato (cfr. R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 486).

²⁸ Cfr. Cass. 16 maggio 2005, n. 10267. In dottrina, si veda ancora R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 478, secondo cui l'atto emesso in assenza di una prova sufficiente di violazione del contribuente va annullato, senza che l'Amministrazione finanziaria possa chiedere l'esperimento di un'istruttoria processuale per rimediare alle carenze di quella amministrativa.

²⁹ Condivisibilmente, G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 207.

³⁰ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 141.

³¹ Cfr. G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 208, a cui si rinvia per le relative citazioni (note 54, 55 e 56).

te. In tal senso, il giudice, pur non sostituendosi alle parti, può offrire una garanzia al diritto di difesa³².

Alla luce di quanto osservato, tra le regole dell'istruttoria amministrativa e quelle dell'istruttoria delle corti di giustizia tributaria vi è un rapporto bidirezionale³³, nel senso che i divieti istruttori dell'Amministrazione valgono anche per il giudice e viceversa. Pertanto, era ad esempio possibile, prima della caduta del divieto di prova testimoniale, escludere il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte in sede di verifica, in ossequio a tale divieto³⁴.

3. La prova tra procedimento e processo dispositivo

Il secondo assunto da cui muove questo lavoro, strettamente connesso all'ultima riflessione sopra posta, è che, in materia tributaria, la prova riguarda, prima, il procedimento d'imposizione e, poi, il processo tributario³⁵.

³² Il giudice, avendo gli stessi poteri dell'Amministrazione finanziaria, non può invece sostituirsi ad essa, esercitando poteri che l'Amministrazione, per errore nell'attività istruttoria, non ha esercitato.

³³ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 141; similmente, con riferimento all'influenza che le regole processuali hanno su quelle istruttorie e non solo viceversa, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 561.

³⁴ Alla medesima conclusione, come sarà meglio argomentato in seguito, si giunge anche oggi, considerato che l'ordinamento disciplina un'unica modalità (cioè la testimonianza scritta) con cui si può acquisire nel processo la conoscenza di un terzo.

³⁵ Cfr. F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., 73. Si veda anche S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giapichelli, Torino, 2000, 16 ss., che, dopo aver constatato che la prova nasce come fenomeno processuale e trasmigra nel procedimento in forza della progressiva processualizzazione dello stesso, ritiene preferibile assegnare alla locuzione prova (nel senso di risultato probatorio) un significato più spiccatamente processuale, e di esaminare i profili delle acquisizioni probatorie nella fase procedimentale senza assimilarli, ontologicamente, alle prove. Tale distinguo va però letto alla luce dell'opinione dell'Autore secondo cui le nozioni di procedimento e di processo si sono avvicinate (p. 27). Critico sul citato collegamento in tema di prova, P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 380, secondo cui l'istruttoria processuale avrebbe uno spettro più ampio di quella pre-processuale. Similmente, S. LA ROSA, *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002,

Come autorevolmente sostenuto, “a nessun atto la pubblica amministrazione [può] accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell’atto”³⁶. Ciò significa, come poi messo in luce, che l’Amministrazione deve, prima di emanare l’atto impositivo, accertare i fatti sulla cui base è fondata la pretesa fiscale, ed essere in grado di fornire la prova in giudizio³⁷, laddove tali fatti siano

II, 298, preferisce mantenere il collegamento tra attività istruttoria e processo in termini di acquisizioni conoscitive, che rilevano come meri “fatti” più che come “prove”. Sulla prova nel processo tributario imprescindibili sono anche i lavori monografici di M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Cedam, Padova, 1935; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova, 2005; M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Giuffrè, Milano, 2007; A.R. CIARCIA, *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, Aracne, Roma, 2013.

³⁶Così, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 393. Similmente, in precedenza, già M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, cit., 33, anche se le conclusioni cui l’Autore giunge sono poi diverse. Si vedano anche F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 34 (secondo cui l’obbligo sarebbe attuazione del principio di imparzialità); I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente. Nelle imposte dirette e nell’IVA*, Giuffrè, Milano, 1993, 14 ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1916 ss. Per S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, cit., 298-299, l’affermazione alloriana andrebbe riformulata nel seguente modo: “nel campo dei tributi fondati sul principio dell’autotassazione, l’amministrazione è legittimata all’esercizio del potere di imposizione solo se ed in quanto siano emersi elementi aventi i requisiti richiesti dalle norme che ne definiscono i presupposti; e, per quanto tali elementi siano normalmente costituiti da conoscenze, essi rilevano come meri ‘fatti’ (e non ‘prove’) ai fini del riscontro della validità (formale) dell’atto che sulla loro base viene poi emesso”.

³⁷In tal senso, F. TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, 468, nota 25, che enfatizza anche la necessità che i fatti a fondamento della pretesa fiscale siano indicati nella motivazione dell’atto. Il problema della prova si pone, in senso stretto, nel processo, come confermato dal nuovo comma 5-bis, art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a norma del quale “L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato”. Sul rapporto tra motivazione e prova, anche con riguardo alla regola dell’onere della prova, cfr. F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088 ss.; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 34 ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 274 ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 379 ss., secondo cui il contenuto della motivazione comprenderebbe anche l’indicazione dei mezzi probatori raccolti nel corso dell’istruttoria amministrativa ed astrattamente idonei a suffragare la legittimità dell’atto e la fondatezza della pretesa; e, con riguardo ai

contestati dal ricorrente³⁸. Non è però ammesso, come abbiamo visto, che sia posta in essere un'istruttoria processuale (o secondaria) al fine di supplire alle mancanze dell'istruttoria primaria (cioè quella dell'Amministrazione)³⁹.

Una conferma della bontà della tesi qui richiamata deriva dalle norme in tema di motivazione⁴⁰. L'art. 56, comma 2, 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che negli avvisi devono essere indicati, tra il resto, gli "elementi probatori". Parimenti, l'art. 52, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, comma 1, cui rinvia, ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 33, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dispone che l'accesso ha lo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed "altre prove" delle violazioni. Proprio il riferimento agli "elementi probatori" e alle "altre prove", contenuto sia nelle regole sull'accertamento sia in quelle processuali sulla prova è indice dello stretto collegamento qui assunto⁴¹.

Un'ulteriore conferma si desume dall'art. 32, comma 4, d.P.R. 29 set-

tributi locali, G. MARINI, *Motivazione e prova negli accertamenti Ici delle aree fabbricabili*, in *La Finanza Locale*, 2006, n. 4, 29 ss.

³⁸ Come è stato notato, "la parte la quale contesta un fatto non ne asserisce senz'altro la falsità, ma afferma bensì la propria ignoranza rispetto al fatto affermato dall'avversario, onde quest'ultimo è necessitato alla prova" (così, G.A. MICHELI, *L'onere della prova* (1942), Cedam, Padova, 1966, 171).

³⁹ Pone la distinzione tra istruttoria primaria e secondaria F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., 72 ss.; in materia tributaria, la distinzione è ripresa, ad esempio, da F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 189 e da F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 40. Ritiene invece fuorviante la distinzione P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 381.

⁴⁰ Sull'obbligo di motivazione degli atti impositivi, si veda, per tutti, C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Giappichelli, Torino, 2012; e, più recentemente, S. FIORENTINO, *Il diritto ad una buona amministrazione e la proporzionalità e ragionevolezza delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. PIERRO, Giuffrè, Milano, 2019, 233 ss.; e F. MONTANARI, *Diritto alla chiarezza e alla motivazione degli atti*, in AA.VV., *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, a cura di A. CARINCI e T. TASSANI, Giuffrè, Milano, 2022, 549 ss.

⁴¹ In realtà, un implicito riferimento agli elementi probatori si rinviene anche nella disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, in quanto il secondo comma dell'art. 42, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dispone che l'avviso deve essere motivato anche "in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate", tra cui vi sono anche le disposizioni che individuano i mezzi di prova specifici che possono supportare una determinata pretesa fiscale.

tembre 1973, n. 600⁴², in tema di c.d. preclusioni probatorie, su cui si tornerà nel prosieguo del lavoro. L'inerzia del contribuente nella fase istruttoria comporta una limitazione del diritto alla prova nella fase processuale, tanto che vi è chi ha dubitato che tale disposizione rispetti l'art. 24, Cost.⁴³.

In buona sostanza, il problema della determinazione del fatto riguarda, prima, l'Amministrazione finanziaria, e, poi, il giudice (per i fatti contestati⁴⁴). Il medesimo fatto (o, più propriamente, l'enunciazione del fatto⁴⁵) costituisce insomma la premessa sia dell'atto impositivo sia, se confermato, della decisione giudiziale⁴⁶, diventando in tal caso un fatto provato. L'Amministrazione non può infatti provare in giudizio circostanze di fatto diverse da quelle indicate nella motivazione dell'atto impugnato⁴⁷.

⁴² Simile disposizione, come vedremo, è prevista dall'art. 52, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴³ Cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009, 251. Similmente, A. GIOVANNINI, *Per principi*, cit., 174, nota 25.

⁴⁴ È un potere del contribuente quello di contestare i fatti dedotti nell'atto impugnato, opporsi all'ammissione della prova, presentare prove contrarie e contestare i ragionamenti sottostanti agli assunti risultati probatori dell'Amministrazione. Cfr. A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 382.

⁴⁵ Sulla distinzione, su cui si tornerà *infra*, cfr. G. UBERTIS, *Fatto e valore nel sistema probatorio penale*, Giuffrè, Milano, 1979, 89 ss., che enfatizza, come molti autori, che il giudizio ha ad oggetto la ricerca della verità non tanto di un fatto, quanto dell'enunciazione del fatto.

⁴⁶ Ciò non significa che il problema del fatto sia il primo, in ordine temporale, da porsi. Cfr. P. CALAMANDREI, *La genesi logica della sentenza civile*, in *Rivista critica di scienze sociali*, a. I, n. 5, 15 maggio 1914, 209 ss., ora in *Opere giuridiche*, I, 1965, Morano, Napoli, 18, secondo cui il giudice dovrebbe prima supporre come veri i fatti affermati per verificare, in modo sommario, se hanno l'idoneità a produrre l'effetto giuridico preteso. Se la risposta è affermativa, il giudice dovrà accertare se i fatti sono provati e, in caso positivo, compiere nuovamente l'operazione mentale volta ad affermarne la rilevanza giuridica. Similmente, A. FALZEA, voce "Accertamento", in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, 205 ss., ora in *Voci di teoria generale del diritto*, Giuffrè, Milano, 1985, 68.

⁴⁷ R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, cit., 301 ss. e R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 480, secondo cui l'Ufficio potrà, al più, dedurre in causa ulteriori fatti secondari, idonei a dimostrare in via presuntiva la sussistenza dei fatti principali, e dunque corroborare le conclusioni già raggiunte (p. 481). Per F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 35 ss., la prova non può essere enunciata e fornita per la prima volta nel processo tri-

La prova, secondo l'impostazione qui adottata, è dunque la stessa tanto nel procedimento quanto nel processo⁴⁸: e, infatti, sia negli atti di accertamento sia nelle sentenze troviamo le stesse enunciazioni di fatti, che, se provate, divengono enunciati probatori⁴⁹. Il giudice, alla luce del quadro probatorio offerto dalle parti, conferma (considerando provati), o nega (considerando non provati), gli enunciati fattuali contenuti nell'atto impugnato⁵⁰.

Anche in questo senso, ci pare che il giudice assuma il ruolo di controllore dell'adeguatezza dell'attività di controllo esercitata dall'Amministrazione⁵¹, annullando (totalmente o parzialmente) l'atto impugnato se illegittimo.

Resta fermo che, per il principio di allegazione (o acquisizione della prova), il giudice tributario è libero di valutare tutte le prove prodotte in

butario, dovendo gli elementi probatori essere necessariamente indicati nella motivazione dell'atto impositivo. Invece, P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 380, ammette la possibilità di produrre in giudizio nuove prove acquisite successivamente dall'Amministrazione, escludendo però che possano essere modificati gli elementi di fatto e di diritto sui quali l'atto impositivo è fondato.

⁴⁸ Tale tesi è ad esempio sostenuta, in teoria generale, da J.F. BELTRÀN, *Prova e verità nel diritto*, Il Mulino, Bologna, 2004, 15-16. La prova, per gli autori citati, è la stessa anche tra giurisdizioni diverse; cambiano solo, in tal caso, le regole sulla prova, ma non la prova in senso stretto. Ma si veda anche R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1988, 8, secondo cui, anche se la determinazione del fatto "inizia a delinearci in un atto preprocessuale, gli schemi logici di dimostrazione del fatto non per questo mutano".

⁴⁹ La nota affermazione secondo cui "ogni domanda fatta valere in giudizio dalle parti contiene il germe di una sentenza" (P. CALAMANDREI, *La genesi logica della sentenza civile*, cit., 14, che richiama i lavori di F. STEIN, *Das private Wissen des Richters*, Leipzig, 1893, 13 e A. ENGELMANN, *Der Civilprozess – Geschichte und System – Allgemeiner Theil*, Breslau, 1889, par. 54 e 106; e, similmente, M. TARUFFO, *Fatti e prove*, cit., 4 ss.) non può non valere anche, in materia tributaria, per le enunciazioni di fatto contenute nell'atto impugnato o nel ricorso.

⁵⁰ Per i giudizi di rimborso, sono invero le enunciazioni di fatto del contribuente che, in prima battuta, devono essere oggetto di conferma da parte del giudice, considerato che spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati (comma 5-bis, art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

⁵¹ Il ruolo di controllo del giudice nei confronti dell'Amministrazione finanziaria è colto da M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 137.

giudizio⁵², cioè tutte le prove acquisite nel fascicolo di causa, indipendentemente dalla parte che le abbia prodotte⁵³.

Le prove sono dunque volte all'accertamento di fatti che supportano o negano la pretesa fiscale e la loro raccolta dipende principalmente dall'attività delle parti.

Questo stretto collegamento tra prova nel procedimento e prova nel processo è stato ben espresso e, come anticipato, già dimostrato in dottrina, ove si è osservato che “se, ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, l'ordinamento richiede un certo tipo di prova, quella stessa prova sarà sufficiente in sede giudiziale per ritenere assolto l'onere probatorio della finanza e per ritenere legittimo il provvedimento”⁵⁴; o, ancora, che “se vi sono norme ... che stabiliscono in presenza di quali constatazioni, e di quali acquisizioni probatorie, la finanza può ritenere sussistente il presupposto del tributo, ed emanare l'atto impositivo, non si può certo supporre poi che tutta questa regolamentazione non abbia valore per il giudice”⁵⁵.

In definitiva, l'Amministrazione ricostruisce i fatti storici per giustificare l'emissione di un atto impositivo⁵⁶. Il giudice, per vagliarne la legittimità⁵⁷, quando impugnato. Il contribuente, per denunciarne l'illegittimità (e,

⁵² Del resto, il comma 5-bis, art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone proprio, tra il resto, che il “giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio ...”.

⁵³ Cfr. G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 667. Ad esempio, se il contribuente produce in giudizio un processo verbale di constatazione che contiene fatti a sé sfavorevoli, il giudice ne può tenere conto, a suo sfavore, nel pronunciarsi sulla legittimità dell'atto impugnato.

⁵⁴ Cfr. F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 85. In senso simile, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 550, secondo cui “ciò che assume valore di prova ai fini dell'emissione del provvedimento amministrativo deve avere valore di prova anche nel processo, a pena di radicale illegittimità del provvedimento emesso”.

⁵⁵ Ancora F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., 87.

⁵⁶ Come ben colto da R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., 4, “gli atti di accertamento affermano ... un certo enunciato fattuale (cui si ricollega l'imposta od altre conseguenze generalmente sfavorevoli) senza necessità di alcun preventivo vaglio giurisdizionale della fondatezza storica di tale asserzione”.

⁵⁷ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 137, che enfatizza il fatto che, nel processo tributario (in parte similmente a quello amministrativo) una delle parti in giudizio sottopone al vaglio critico del giudice un'attività istruttoria svolta prima e all'esterno del processo. Simil-

di riflesso, la legittimità del suo originario comportamento con cui ha dato attuazione alle leggi di imposta)⁵⁸.

Nei giudizi di rimborso, l'impostazione non cambia, se non per il fatto che si invertono gli oneri probatori tra le parti⁵⁹: il contribuente allega e prova i fatti a fondamento della domanda di annullamento del diniego di rimborso, del riconoscimento del credito e della condanna dell'Amministrazione al pagamento⁶⁰. Il giudice ricostruisce i fatti per vagliare la richiesta. L'Amministrazione finanziaria, invece, per chiederne, eventualmente, il rigetto.

4. La riforma della giustizia tributaria del 2022 e l'immutata natura dispositiva del processo tributario

La recente riforma del processo tributario⁶¹ ha modificato (anche) la disciplina sulla prova⁶². In particolare:

mente, V. FICARI, *Il processo tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Milanofiori Assago, 2012, 1029 (secondo cui il materiale probatorio relativo all'esistenza della pretesa è quello che, seppur fornito nel processo, deriva dall'attività svolta nella fase amministrativa) o F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25 ss. *Contra*, P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 381, secondo cui l'Amministrazione ben potrebbe dedurre in giudizio nuove prove delle quali sia venuta nel frattempo in possesso.

⁵⁸ Come osservato da R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., 13, nel meccanismo attuativo dei tributi si configura la necessità di ricostruire i fatti, al pari di quanto avviene nelle controversie civili, dove vi è un'impossibilità di accertare i rapporti giuridici senza previamente risolvere la questione fattuale storica.

⁵⁹ Tale regola di distribuzione dell'onere della prova è oggi pacifica alla luce dell'ultimo periodo del nuovo comma 5-bis, art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (introdotto dall'art. 6, legge 31 dicembre 2022, n. 130).

⁶⁰ Se il diniego di rimborso è tacito, non essendovi un provvedimento, si chiede che sia dichiarato indebito il silenzio-rifiuto (F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 105). Sul giudizio di rimborso, per tutti, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Utet, Torino, 1975.

⁶¹ Legge 31 agosto 2022, n. 130. Per un primo commento sulla riforma, si vedano A. CARINCI e F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2022; e C. CONSOLO, G. MELIS e A.M. PERRINO (a cura di), *Il giudizio tributario*, Giuffrè, Milano, 2022.

⁶² In dottrina, era avvertita la necessità di rivedere gli aspetti problematica della disciplina dell'istruzione probatoria. Tra i tanti, lamenta tale necessità G. TINELLI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 414.

- è stata ammessa e disciplinata la testimonianza scritta, modificando il quarto comma dell’art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁶³;
- è stato disposto che l’onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato grava sull’Amministrazione, mentre l’onere di fornire le ragioni della richiesta di rimborso, sul contribuente⁶⁴;
- è stato previsto che il giudice tributario annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca, è insufficiente o contraddittoria⁶⁵;
- infine, è stato previsto che le corti di giustizia tributaria fondano le decisioni “sugli elementi di prova che emergono nel giudizio”⁶⁶.

Tale ultima disposizione, facendo riferimento agli “elementi di prova”, parrebbe lasciare intuire che la riforma, sotto questo profilo, abbia avvicinato l’istruzione probatoria tributaria all’istruttoria del processo amministrativo⁶⁷.

⁶³ Sulla testimonianza scritta si tornerà nel quarto capitolo, trattando i limiti relativi ai mezzi di prova.

⁶⁴ Il tema sarà trattato nel presente capitolo, nel paragrafo relativo alle regole che riguardano il fatto incerto.

⁶⁵ Questa disposizione sarà esaminata nel presente capitolo, trattando il rapporto tra prova e verità.

⁶⁶ Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁶⁷ Sull’istruttoria nel processo amministrativo, si vedano C.E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2022, 225 ss.; M. CLARICH, *Manuale di giustizia amministrativa*, Il Mulino, Bologna, 2021, 226 ss. (che definisce il metodo acquisitivo come l’esercizio “da parte del giudice dei poteri istruttori d’ufficio per l’accertamento dei fatti allegati allo scopo di integrare la prova là dove essa non sia nella disponibilità del ricorrente”); G. MANFREDI, *Attualità e limiti del metodo acquisitivo nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2020, 578 ss.; L. GIANI, *La fase istruttoria*, in AA.VV., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Giappichelli, Torino, 2017, 385 ss.; L. PERFETTI, *L’istruzione nel processo amministrativo e il principio dispositivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2015, 92 ss.; M. DUGATO, *L’istruttoria*, in AA.VV., *Diritto processuale amministrativo*, a cura di A. SANDULLI, Giuffrè, Milano, 2007, 207 ss.; L. BERTONAZZI, *L’istruttoria nel processo amministrativo di legittimità: norme e principi*, Giuffrè, Milano, 2005; C.E. GALLO, *La prova nel processo amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1994, 89 ss. Sul principio dispositivo con metodo acquisitivo, si veda, in particolare, F. BENVENUTI, *L’istruzione nel processo amministrativo*, cit., 227 ss. (e, nello specifico, p. 257 ss. per il metodo acquisitivo nel processo amministrativo). Non manca invero chi ritiene che il processo tributario mostrasse già, dal punto di vista delle prove, una struttura speculare a quella propria del processo amministrativo (in tal senso, G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, II ed., Wolters Kluwer-Cedam, Milano-Padova, 2021, 367). Un avvicinamento dell’istruttoria del processo tributario a quella del processo amministrativo si è invece manifestata

In realtà, l'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non prevede poteri acquisitivi ulteriori o diversi rispetto a quelli che erano già disposti prima della riforma. L'inciso sopra citato non comporta alcuna deroga alla natura dispositiva del processo tributario, né modifica il rapporto tra procedimento e processo in tema di prova: semplicemente esplicita il divieto di scienza privata del giudice (cioè il divieto di porre a fondamento della decisione notizie che il giudice viene a conoscere non in virtù del suo ufficio, ma per ragioni esterne o personali)⁶⁸.

A ciò si aggiunge che, già prima della riforma, il giudice poteva prendere in considerazione le sole prove che emergevano nel giudizio, non potendo attingere ad elementi probatori che non fossero stati ritualmente depositati in giudizio. Insomma, il nuovo inciso conferma ed esplicita ciò che già la dottrina aveva intuito, e cioè che l'Amministrazione deve, prima di emanare l'atto impositivo, accertare i fatti sulla cui base è fondata la pretesa fiscale, ed essere in grado di fornire la prova in giudizio⁶⁹, laddove tali fatti siano contestati dal ricorrente.

L'esigenza di esplicitare un principio già noto nel processo tributario potrebbe essere stata avvertita dal legislatore alla luce della magnitudine di informazioni presenti nel mondo digitale⁷⁰. La facilità di accesso a tali informazioni da parte di chiunque ha reso nuovamente attuale un fermo principio processuale, spingendo pertanto il legislatore ad esplicitarlo, al fine di

con l'introduzione della testimonianza scritta, su cui si tornerà nel quarto capitolo del presente lavoro.

⁶⁸In tal senso, anche C. GLENDI, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Quotidiano Ipsoa*, 24 settembre 2022. Ciò vale non solo nel processo dispositivo, ma, come conferma E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 343, valeva anche in quello inquisitorio (in cui l'Autore faceva rientrare, prima della riforma degli anni '70, il processo tributario). Sul divieto di scienza privata si veda B. CAVALLONE, *Il divieto di utilizzazione della scienza privata del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 861 ss. (scritto riproposto anche in B. CAVALLONE, *Scritti ritrovati sul processo civile e sul giudizio di fatto*, Pacini, Pisa, 2016, 231 ss.). Su tale divieto, in materia tributaria, si veda A.R. CIARCIA, *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, cit., 112 ss.

⁶⁹Si veda, ancora, F. TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa*, cit., 468, nota 25.

⁷⁰Si pensi, per fare qualche esempio, ai registri pubblici, oggi facilmente accessibili da chiunque, alle informazioni reperibili nei siti *web* delle aziende o persone fisiche, ai profili *social* di aziende e persone fisiche; alle informazioni circa la collocazione di immobili, strade, parchi, eccetera; ai dati dell'economia, dei settori dell'economia, o, addirittura, di singole aziende.

scongiurare il rischio che il giudice possa essere influenzato da tali informazioni esterne. La nuova disposizione pone dunque un freno (anche) alla conoscenza virtuale illimitata: il giudice deve decidere alla luce dei soli elementi di prova che emergono nel giudizio⁷¹.

Resta quindi fermo, anche a seguito della riforma, che il giudice tributario non possa svolgere un'istruttoria processuale al fine di supplire alle mancanze dell'istruttoria primaria (cioè quella dell'Amministrazione). I poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria restano infatti disciplinati dal primo comma dell'art. 7, che non è stato oggetto di modifica.

Superfluo osservare che la riforma non ha fatto venire meno nemmeno il rinvio al codice di procedura civile o il riferimento al fatto che i poteri istruttori possono essere esercitati "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti".

Tale conclusione non muta nemmeno alla luce dell'ammissione della testimonianza scritta. Infatti, come meglio si argomenterà in seguito, il giudice tributario non può disporre d'ufficio la testimonianza, non può accertare, tramite testimonianza, fatti non dedotti dalle parti e non può ammettere una testimonianza scritta per sopperire alle carenze istruttorie delle parti.

Una conferma implicita della natura dispositiva del processo tributario e del fatto che la prova resta un tema che riguarda il procedimento, prima del processo, si desume anche dai restanti periodi del comma 5-bis, che saranno esaminati nel prosieguo, ove il riferimento alla "prova della ... fondatezza" dell'atto impositivo lascia desumere che la determinazione del fatto continui ad avvenire, in prima battuta, nella fase preprocessuale⁷², in contraddittorio con il contribuente⁷³.

⁷¹ Quale futura linea di ricerca, si potrebbe, al più, interrogarsi circa la possibilità di considerare tale conoscenza come notoria nel processo tributario. Un tale esame, nel processo civile, è stato condotto da P. COMOGLIO, *Nuove tecnologie e disponibilità della prova. L'accertamento del fatto nella diffusione delle conoscenze*, Giappichelli, Torino 2018, 283 ss. Il tema, come osservato da B. CAVALLONE, *Le prove nel nuovo millennio*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, 530, è strettamente connesso a quello della prova scientifica.

⁷² Si veda R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., 8, secondo cui, la determinazione del fatto "inizia a delinearsi in un atto preprocessuale ...".

⁷³ Enfatizzano tale aspetto F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 40 ss. e M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, *passim*, ma in particolare, pp. 148 ss. Tale considerazione deve oggi essere letta nel contesto attuale, conseguente alla recente riforma della giustizia tributaria, che ha previsto, seppur limitatamente alla testimonianza scritta, il

Insomma, non viene meno, alla luce della riforma, “la funzione ‘servente’ e non sostitutiva del giudice tributario”⁷⁴, restando il processo tributario un processo volto ad accertare i fatti così come rappresentati dalle parti.

5. I tipi di fatto da provare

Nella ricostruzione della disciplina dei limiti probatori, un breve cenno merita il tema, di rilevante complessità⁷⁵, della varietà dei fatti⁷⁶ che possono essere oggetto della prova in un processo tributario.

Non si fa qui riferimento al solo fatto principale⁷⁷, cioè il fatto avente rilevanza sostanziale, ma anche ai fatti secondari, cioè quei fatti che, se provati, permettono di trarre inferenze sull’esistenza di un fatto principale, secondo lo schema tipico delle presunzioni⁷⁸. Anzi, è assai raro che in un processo le conseguenze giuridiche si deducano da un unico fatto, in quanto “il giudice deve fare, prima di giungere alla pronuncia della sentenza, una serie complicata di deduzioni concatenate”⁷⁹.

Va subito osservato che, soprattutto in materia tributaria, non tutti i fat-

contraddittorio per la prova (e non solo sulla prova) nel processo. Si veda, in particolare, l’art. 7, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, così modificato dall’art. 4, legge 31 agosto 2022, n. 130, su cui si tornerà esaminando i limiti relativi ai mezzi di prova.

⁷⁴ Così, prima della riforma, F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 39.

⁷⁵ Sulla complessità del tema, applicata all’ipotesi della cessione dei beni e prestazione dei servizi, cfr. M. PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003.

⁷⁶ Sul tema, qui solo accennato, si veda, ampiamente, A. FALZEA, voce “Fatto giuridico”, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 941 ss., ora in *Voci di teoria generale del diritto*, Giuffrè, Milano, 1985, 433 ss.; ID., voce “Fatto naturale”, in AA.VV., *Studi in onore di Gioacchino Scaduto*, Cedam, Padova, 1970, I, 399 ss., ora in *Voci di teoria generale del diritto*, Giuffrè, Milano, 1985, 459 ss.; M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., 96 ss.; M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Giuffrè, Milano, 1992, 120 ss. Si veda anche, per una prospettiva processual-penalistica, G. UBERTIS, *Fatto e valore nel sistema probatorio penale*, cit., 10-11 e 72 ss.

⁷⁷ Sulla distinzione tra fatto principale, primario, semplice, secondario, e probatorio, cfr. G. UBERTIS, *Fatto e valore nel sistema probatorio penale*, cit., 72-73; ma anche F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, VII ed., II, Giuffrè, Milano, 2013, 438.

⁷⁸ Sul ragionamento presuntivo, S. PATTI e R. POLI (a cura di), *Il ragionamento presuntivo*, Giappichelli, Torino, 2022.

⁷⁹ Cfr. P. CALAMANDREI, *La genesi logica della sentenza civile*, cit., 15.