

Legge del 27/07/2000 n. 212 -

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000

Articolo 7

Chiarezza e motivazione degli atti

Articolo 7 - Chiarezza e motivazione degli atti

In vigore dal 01/08/2000

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'**articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241**, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.
2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
 - a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorita' amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalita', il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorita' amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

[Torna al sommario](#)

Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 -

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16 ottobre 1973

Articolo 42

Avviso di accertamento. (N.D.R.: Vedi [art. 15 L. 27 dicembre 2002 n. 289.](#))(2)

Articolo 42 - Avviso di accertamento. (N.D.R.: Vedi [art. 15 L. 27 dicembre 2002 n. 289.](#))(2)

In vigore dal 01/01/2016

Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 158 Articolo 25

Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

L'accertamento e' nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 40-bis del presente decreto, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al secondo comma le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facolta' di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al secondo comma, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto e' sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'[articolo 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) (1).

(1) Comma aggiunto dall'[art. 25, comma 1 decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158](#) e ai sensi di quanto disposto dal successivo [comma 5 del medesimo art. 25](#) citato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 del presente decreto.

(2) In base all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 8 del 31 gennaio 2020 è manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 42 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU).

[Torna al sommario](#)

Legge del 27/07/2000 n. 212 -

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000

Articolo 12

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

Articolo 12 - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

In vigore dal 24/01/2012

Modificato da: Decreto-legge del 24/01/2012 n. 1 Articolo 92

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. 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.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. 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 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.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'[articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale](#) approvato con del [decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43](#), si applicano le disposizioni dell'[articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374](#). (1)(2)

(1) Ai sensi dell'[art. 7, comma 2, lettera d\) decreto-legge 13 maggio 2011 n. 70](#) le disposizioni del presente articolo si applicano anche nelle ipotesi di attività ispettive o di controllo effettuate dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria.

(2) In base all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 8 del 31 gennaio 2020 è manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#) (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU).

[Torna al sommario](#)

CTR Puglia, sent. 690/4/2021 dep. 21.02.2021

Questo Collegio, tuttavia, ritiene di condividere pienamente la motivazione dei primi giudici, laddove hanno rilevato che l'ufficio, si è sottratto non soltanto all'onere della prova, ma ha violato palesemente l'[art. 12, co. 7 della Legge 212/00](#), nonché l'art. 24 della L. n. 4/1929. Invero, l'ufficio presumendo di aver rilevato ulteriori violazioni, rispetto al P.V.C. redatto da funzionari della stessa A.E. in data 27/7/2010, avrebbe dovuto attivarsi stante tali asseriti ulteriori violazioni/pretese mediante nuova formale constatazione ante emissione avviso di accertamento. Tanto non risulta osservato nell'ambito del procedimento sottoposto a questo Collegio.

Non solo. Ma essendo stato accertato un maggiore debito IVA e quindi come tale soggetto ad un contraddittorio preventivo ante tempus trattandosi di tributo armonizzato nemmeno risulta posto in essere tale adempimento a pena di nullità. Anzi sul punto l'Ufficio nemmeno a fronte del ricorso introduttivo, ha mai contestato l'assunto del contribuente secondo cui (con conseguente grave, ed inammissibile lesione del diritto alla difesa), i verbalizzanti si erano rifiutati di "ricevere in consegna" la documentazione probatoria prodotta dal contribuente perché era intervenuta la chiusura delle indagini.

Cassazione civile, Sent, 23/05/1979 n.2990

Qualora insorga controversia circa l'esistenza dei presupposti di fatto dell'imposizione di una pena pecuniaria, il giudice ordinario non può limitarsi a prendere atto di quanto risulta dal provvedimento contestato, ma deve procedere in via autonoma al controllo della esistenza dei presupposti controversi, non sussistendo dinanzi al giudice ordinario alcuna presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo (nella specie: decreto del ministro del tesoro in materia valutaria). Conseguentemente, non può porsi tutto l'onere probatorio a carico esclusivo del destinatario del provvedimento, poiché se egli, per ragioni attinenti esclusivamente alla esecutorietà della pretesa fatta valere dalla pubblica amministrazione, assume la iniziativa del processo, la sua qualità di attore in giudizio non esclude che l'indagine del giudice verta pur sempre su un diritto di credito, i cui presupposti di fatto, secondo le regole generali, debbono essere provati, in caso di incertezza circa la loro esistenza oggettiva, dalla autorità amministrativa che coltiva la relativa pretesa, mentre incombe al destinatario del provvedimento l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi, secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c.

Svolgimento del processo

La Corte osserva:

il 29.10.2002 la Banca Popolare di Milano (BPM) acquistava dalla società Garfin i suoi crediti di rimborso per Irpeg ed Irap, relativi al periodo d'imposta 1.7.2000-30.6.2001, per l'importo di Euro 16.960.63 ed Euro 1.136.517. La BPM in data 3.4.2006 presentava all'Agenzia delle Entrate un'istanza di sollecito del rimborso, che rimaneva inesitata. Formatosi il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, l'odierna ricorrente lo impugnava innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano. L'Agenzia provvedeva al rimborso ma, secondo la Banca, in misura insufficiente. Nelle more del giudizio la BPM domandava anche il risarcimento del danno. I giudici di primo grado accoglievano il ricorso relativamente alla rivalutazione monetaria ed agli interessi richiesti sulla stessa, e rigettavano la richiesta di risarcimento del danno.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, contestando il riconoscimento della rivalutazione monetaria e degli interessi maturati sulla stessa. La CTR, accogliendo i rilievi proposti dalla BPM (controric., p. 8), dichiarava "improponibile" la domanda perchè intordotta per la prima volta nel giudizio di appello. Precisava, poi, di ritenere "che la banca abbia vinto l'onere della prova nel momento in cui la stessa ha applicato gli indici ISTAT (dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) ai conteggi relativi alle somme chieste a rimborso, annualmente rivalutati e (ri)determinati sul montante annuali" (sent. CTR, p. 2).

Avverso la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale lombarda ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico, articolato, motivo d'impugnazione. Resiste con controricorso la BPM, che ha pure depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. - Con il suo motivo di impugnazione, che indica di proporre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle Entrate contesta la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Milano impugnata, per aver dichiarato improponibile "(in realtà più correttamente inammissibile) l'appello dell'Ufficio - che si sostanzialmente in un'unica censura - ritenendo che la stessa costituisse eccezione nuova" (ric., p. 3).

2.1. - Mediante il suo motivo di ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate lamenta il vizio della sentenza impugnata, per aver ritenuto tardivo e perciò improponibile-inammissibile il suo unico motivo di appello, con il quale contestava la decisione dei giudici di primo grado per aver riconosciuto al contribuente il diritto alla rivalutazione delle somme tardivamente rimborsate dall'Amministrazione finanziaria, in conseguenza di un'errata interpretazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2.

Osserva in proposito la ricorrente che la normativa richiamata prevede il divieto di proposizione in appello soltanto delle eccezioni in senso stretto, mentre la contestazione degli elementi della fattispecie costitutiva del diritto fatto valere in giudizio si risolve in una mera difesa non soggetta al

divieto dello *ius novorum* in appello. Rileva l'Agenzia di non aver introdotto nel giudizio, contestando la spettanza della rivalutazione monetaria, alcun nuovo tema d'indagine, poichè era stata la controparte, attrice anche in senso sostanziale in un giudizio avente ad oggetto il rimborso di imposte indebitamente versate, a richiedere espressamente il riconoscimento della rivalutazione monetaria, tanto è vero che la domanda le era stata accolta dalla CTP. Richiama l'Amministrazione finanziaria, tra l'altro, la giurisprudenza di legittimità, laddove aveva affermato che in un giudizio avente ad oggetto "l'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale... ma anche sostanziale ... le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza" dei fatti costitutivi della domanda "o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale", Cass. sez. V, 29.12.2011, n. 29613. Osserva ancora l'Agenzia che la CTR, dopo aver ritenuto di qualificare improponibile-inammissibile, perchè tardiva, la propria opposizione volta a conseguire la pronuncia di infondatezza della richiesta di controparte di riconoscimento della rivalutazione monetaria, ha pure proposto una propria succinta valutazione sul merito della questione, come si è anticipato in premessa, ma l'Agenzia non ha ritenuto di dover proporre una critica specifica sul punto nel suo ricorso per cassazione, rilevando che, una volta ritenuto inammissibile un motivo di ricorso, l'eventuale successivo argomentare del giudice di merito deve considerarsi svolto soltanto "ad abundantiam", essendosi il giudicante già spogliato di ogni potere decisionale.

Nel suo ampio controricorso la BPM ha sostenuto l'inammissibilità del ricorso per cassazione introdotto dall'Amministrazione finanziaria, per più motivi. In primo luogo perchè il motivo di ricorso risulterebbe privo di autosufficienza in quanto, pur affermando la controparte di voler contrastare la domanda di rivalutazione monetaria introdotta dalla BPM, non ha riprodotto la formula con la quale quest'ultima era stata proposta, e non consente pertanto di verificare la correttezza della propria prospettazione, non potendo dal succinto argomentare della ricorrente, che neppure riporta la formula mediante la quale aveva introdotto, sia pur tardivamente, la propria contestazione, valutarci se avesse inteso soltanto contrastare i fatti costitutivi della pretesa della BPM, oppure introdurre un'eccezione in senso stretto. L'argomento proposto dalla Banca non appare fondato. L'Agenzia si limita effettivamente a riferire che la domanda di riconoscimento della rivalutazione monetaria era stata proposta dalla BPM, e che in sede di appello ne ha chiesto il rigetto, come del resto emerge anche dalla decisione di secondo grado oggetto di impugnazione, che ha ritenuto la sua domanda improponibile-inammissibile. Stante la linearità della vicenda processuale, le formule riassuntive utilizzate dalla ricorrente risultano comunque sufficienti a porre il giudice in condizione di valutare la fondatezza delle contestazioni proposte dall'Agenzia. Qualora poi la Banca controricorrente avesse ritenuto di poter disporre di diversi elementi, non conosciuti dal Giudice di legittimità, sarebbe stato suo onere provvedere ad indicarli.

Inoltre, osserva la BPM che la decisione della CTR risultava fondata su due ragioni, una di rito ed una di merito, mentre l'Agenzia ne ha contestata con il suo ricorso per cassazione una sola, ed anche per questo il ricorso risulterebbe inammissibile. Qualora poi si ritenesse che, espressa una valutazione in rito, ogni ulteriore valutazione espressa dal giudice nel merito risulterebbe ultronea e priva di effetti, la BPM ha sollecitato la remissione della decisione alle Sezioni Unite stante il particolare rilievo della questione, occorrendo evitare l'inutile dispendio di energie processuali che conseguirebbe al rinvio del giudizio per ragioni di rito a quel giudice che si è già pronunciato anche sul merito dello stesso. In proposito si ritiene opportuno assicurare seguito al consolidato e condivisibile orientamento della giurisprudenza di legittimità, espresso anche a Sezioni Unite, secondo cui, qualora il giudice, "dopo una statuizione di inammissibilità con la quale si sia spogliato della potestas iudicandi in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza anche argomentazioni sul merito del ricorso, affermandone l'infondatezza, tali enunciazioni sono da considerare prive di ogni giuridica rilevanza, ed i relativi motivi, proposti in via subordinata dalla parte soccombente nella sua impugnazione, vanno ritenuti assorbiti nell'accoglimento del motivo proposto in via principale", Cass. Sez. U, 17.6.2013, n. 15122. Le osservazioni proposte dalla

controricorrente, che invoca l'economia degli atti processuali, al fine di sollecitare una nuova pronuncia delle Sezioni Unite in materia, non appaiono fondate. Il principio di economia degli atti processuali assume certamente un rilievo significativo nell'articolazione del processo, ma non può essere invocato per negare il diritto a conseguire una decisione di merito da parte di un giudice che sia competente a pronunciarsi, non essendosi spogliato della sua potestas iudicandi per aver dichiarato inammissibile la domanda.

La controricorrente afferma ancora la inammissibilità dell'impugnazione introdotta dall'Agenzia delle Entrate per non aver dimostrato la decisività del motivo di ricorso proposto, indicando le ragioni in conseguenza delle quali l'accoglimento del ricorso importerebbe il sicuro rigetto della domanda di rivalutazione introdotta dalla Banca. La questione introdotta dalla contro-ricorrente appare mal proposta. Nel caso di specie, infatti, l'Agenzia delle Entrate intende far valere l'errore in cui sarebbe incorsa la CTR nel ritenere tardiva, e perciò inammissibile, la domanda di conseguire la rivalutazione monetaria proposta dalla BPM. Come chiarito anche dal richiamo alla nullità della sentenza operata dall'Agenzia nell'intestazione del motivo di ricorso, in definitiva l'Ufficio finanziario lamenta che la CTR ha indebitamente omesso di pronunciarsi sulla sua opposizione, quando aveva ancora il potere di farlo, e pertanto prima di dichiararla, a suo parere indebitamente, un'eccezione improponibile-inammissibile. In tal senso la decisività sussiste, perchè la parte lamenta che, erroneamente, sulla sua opposizione la CTR lombarda non ha pronunciato nel merito.

Infine, la Banca ha contestato l'inammissibilità del motivo di ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, essendo sicuramente maturata una preclusione processuale, dovendo trovare applicazione, se non altro, il principio di non contestazione. L'Agenzia delle Entrate si è costituita nel giudizio di primo grado, ricorda la controricorrente, senza in alcun modo contrastare la domanda di rivalutazione monetaria, introdotta dalla Banca ed accolta dalla CTP. In conseguenza l'Amministrazione finanziaria non avrebbe in alcun caso potuto introdurre la sua opposizione all'accoglimento della domanda di rivalutazione nel corso del secondo grado del giudizio. In proposito occorre osservare che la complessa materia dell'applicabilità del principio di non contestazione nel giudizio tributario richiede, innanzitutto, che si tenga conto della peculiare natura dello stesso. Questa Corte di legittimità ha già avuto modo di rilevare che "nel processo tributario, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni poichè la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente non equivale ad ammissione", Cass. Sez. V, 18.6.2014, n. 13834, orientamento confermato affermandosi che "il principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., comma 1, si applica anche nel processo tributario, ma, attesa ("indisponibilità" dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e semprechè il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza", Sez. V, 6.2.2015, n. 2196. La tesi della parte, secondo cui nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, la quale non aveva contestato, nel suo atto di costituzione proposto nel primo grado del giudizio, la domanda della BPM di conseguire la rivalutazione monetaria, sarebbe maturata la preclusione della possibilità di domandarne successivamente il rigetto in applicazione del principio di non contestazione, deve in conseguenza valutarsi infondata.

Tanto premesso, ritenuta ammissibile la domanda introdotta dall'Amministrazione finanziaria in questa sede, occorre valutare se la stessa possa ritenersi anche fondata. Occorre pertanto valutare se sia possibile proporre la questione dell'infondatezza di una domanda introdotta da controparte, per la prima volta, nel secondo grado di un giudizio tributario. Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 (Domande ed eccezioni nuove), del, prevede in proposito che: "1. Nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio". Nella controversia tributaria in materia di rimborso il contribuente assume la veste dell'attore, anche in senso sostanziale, e l'Amministrazione finanziaria la veste del convenuto. L'Ente impositore ha proposto argomenti nel presente giudizio, in grado di appello, per negare il fondamento del fatto costitutivo della pretesa azionata dal contribuente. Occorre quindi valutare se ci si trovi in presenza di un'eccezione in senso stretto o di una mera difesa, risultando condivisibile l'orientamento giurisprudenziale secondo cui il divieto di proporre nel giudizio tributario di appello nuove eccezioni riguarda solo le eccezioni in senso stretto. La teoria tradizionale afferma che, nel giudizio civile, all'attore compete provare il fatto costitutivo del diritto azionato, mentre il convenuto può resistere: contestando l'esistenza, o la validità, o l'efficacia, del fatto costitutivo invocato dall'attore, cioè proponendo c.d. mere difese (cfr. ad es.: Cass. sez. V, sent. n. 19414 del 2015, e Cass. sez. III, sent. n. 23657 del 2015), oppure impegnandosi a dimostrare la ricorrenza di un fatto estintivo (o modificativo, o impeditivo) della pretesa azionata dall'attore, proponendo pertanto delle eccezioni. Solo tra queste ultime occorre poi distinguere tra le eccezioni in senso stretto o proprie, che possono essere fatte valere solo dalla parte, e le eccezioni in senso lato o improprie, rilevabili anche d'ufficio. Nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria ha contestato il fatto costitutivo del diritto invocato dalla contribuente, ed ha quindi proposto una mera difesa.

Può pertanto affermarsi, in proposito, il seguente principio di diritto: "In materia di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come avviene invece nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la conseguenza che le argomentazioni mediante le quali l'Ufficio nega la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto vantato dal contribuente hanno natura di mere difese, e come tali non sono soggette a preclusione processuale, potendo essere proposte dall'Amministrazione finanziaria anche, per la prima volta, nel giudizio tributario di appello".

Completezza suggerisce, peraltro, di ricordare che persino "il rilievo d'ufficio delle eccezioni in senso lato non è subordinato alla specifica e tempestiva allegazione della parte ... ed è ammissibile anche in appello", Cass. SU, 27.1.2016, n. 1518. Anche qualora si ritenesse di dover qualificare l'opposizione proposta per contestare il fatto costitutivo della domanda attorea come un'eccezione, e non come una mera difesa, dovrebbe confermarsi l'orientamento espresso dalle stesse Sezioni Unite della Suprema Corte secondo cui la riserva alla parte della possibilità di far valere un'eccezione, da qualificarsi pertanto come un'eccezione in senso stretto, risulta residuale e richiede un'espressa previsione di legge, poichè la regola è nel senso della rilevabilità d'ufficio (cfr. ancora, Cass. SU, 27.1.2016, n. 1518).

E' incorsa pertanto in errore la CTR nel dichiarare improponibile-inammissibile, perchè introdotta in grado d'appello, la contestazione di infondatezza della domanda di riconoscimento della rivalutazione monetaria introdotta dalla contribuente, proposta dall'Amministrazione finanziaria, ed il motivo di impugnazione proposto dall'Agenzia delle Entrate risulta pertanto fondato e deve essere accolto.

In conseguenza, il ricorso deve essere accolto, cassandosi la decisione impugnata e rinviando alla CTR della Lombardia perchè, in diversa composizione, proceda a rinnovare il giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, in diversa composizione, provvederà alla rinnovazione del giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e disciplinerà anche le spese di lite del presente giudizio di cassazione.

Codice civile del 16/03/1942 -

Approvazione del testo del codice civile.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 79 del 4 aprile 1942

Articolo 2697

Onere della prova.

Articolo 2697 - Onere della prova.

In vigore dal 19/04/1942

Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si e' modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

[Torna al sommario](#)

Sentenza del 29/03/2007 n. 109 - Corte Costituzionale

Intitolazione:

Contenzioso tributario - Poteri istruttori delle Commissioni tributarie - Facolta' di ordinare alle parti, nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari per la decisione - Mancata previsione - Denunciata assoluta irrazionalita', ingiustificata discriminazione tra cittadini a seconda della tipologia degli accertamenti da svolgere, compressione del diritto di difesa del contribuente - Esclusione, in base ad interpretazione dei poteri officiosi delle Commissioni tributarie ispirata ai principi della terzietà del giudice, dell'onere della prova e dell'applicabilita' (in quanto compatibili) delle norme del codice di procedura civile - Non fondatezza della questione.

Massima:

E' infondata, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., la questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del DLG n. 546/1992 nella parte in cui, nel processo tributario, non prevede tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione, e cio' perche' ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto menzionato sono estensibili al giudice tributario nel rispetto della terzietà dello stesso gli artt. 210 e 213 c.p.c.. *Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. - Con ordinanza del 26 maggio 2006 la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione.

1.1. - L'incidente e' stato prospettato nel corso del giudizio di impugnativa di un avviso di accertamento in materia di IVA, fondato su due verbali, l'uno del Servizio Ispettivo dell'INPS (Istituto Nazionale della Previdenza Sociale), nel quale era stato contestato l'impiego di quattro lavoratrici non iscritte nei libri obbligatori, e l'altro della Guardia di Finanza, col quale era stato quantificato l'ammontare delle ritenute non operate sugli emolumenti ad esse corrisposti, come ricostruiti dagli ispettori che avevano effettuato la prima verifica: atti in base ai quali l'Agenzia delle Entrate aveva poi calcolato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'ammontare dei ricavi non contabilizzati, corrispondenti alle retribuzioni pagate "in nero".

Dato atto che nessuna delle parti costituite in giudizio aveva depositato i predetti documenti e che gli stessi erano assolutamente necessari ai fini della decisione della controversia, dovendo in mancanza il giudicante risolverla sulla base della regola, per vero tutta formale, dell'onere della prova, piuttosto che sull'effettiva fondatezza delle pretese hinc et inde addotte dalle parti, osserva il rimettente, in punto di rilevanza, che l'intervenuta abrogazione - attuata con decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 - del terzo comma dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 (il quale prevedeva il potere officioso di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari ai fini della decisione) gli preclude l'esercizio di tale facolta' ed esclude altresì la praticabilita' di opzioni ermeneutiche idonee a recuperarla.

1.2. - Quanto alla non manifesta infondatezza del dubbio, secondo il giudice a quo non varrebbe a giustificare la norma il richiamo alla regola che, nel processo civile ordinario, vieta all'ufficio di supplire con la sua iniziativa all'inerzia delle parti, in attuazione del principio costituzionale della terzietà della giurisdizione: ed invero tale disciplina, del tutto congruente al criterio della disponibilita' della prova, appare inaccettabile nel processo tributario, ove vige una disposizione, come quella racchiusa nel menzionato primo comma dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, in base alla quale le commissioni hanno "ai fini istruttori, e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, (...) tutte le facolta' di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge di imposta".

Ne deriverebbe un quadro normativo assolutamente irrazionale, atteso che il giudice, pur avendo, nei limiti dei fatti dedotti, gli stessi poteri

istruttori, anche autoritativi, dell'amministrazione finanziaria, non potrebbe tuttavia ordinare l'acquisizione di documenti, ancorche' ritenuti decisivi ai fini della pronuncia.

Tale normativa sarebbe segnatamente lesiva dell'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo che da essa conseguirebbe una ingiustificata discriminazione tra le posizioni processuali dei cittadini, a seconda della tipologia di accertamenti da svolgere, tanto piu' che il giudice, da un lato, avrebbe un potere officioso di indagine esercitabile anche senza la collaborazione del contribuente, e, dall'altro, non potrebbe richiedere alle parti la produzione di documenti con l'unica sanzione, in caso di inosservanza, di ritenere non utilizzabili quelli non depositati nel termine assegnato e inesistenti le circostanze dagli stessi provate.

Risulterebbe altresì violato l'art. 24 della Costituzione, perche', in un processo a carattere impugnatorio, nel quale al contribuente e' richiesto di addurre un principio di prova idoneo a smentire la ricostruzione dei fatti autoritativamente operata con l'atto impugnato, il ricorrente vedrebbe sacrificato il proprio diritto di difesa in applicazione di un principio di terzietà del giudice, per il resto estraneo alla disciplina processualtributaria, che riconosce alla commissione rilevanti poteri istruttori officiosi, da esercitarsi prevalentemente, o esclusivamente, a favore dell'ufficio, del quale, a parere del rimettente, le commissioni hanno i medesimi poteri di accertamento.

Ribadito che la ratio legis desumibile dall'intervento legislativo che ha portato all'attuale formulazione dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, non consentirebbe un recupero, in via interpretativa, del potere officioso di ordinare l'acquisizione di documenti, la Commissione solleva l'incidente di costituzionalità nei termini innanzi precisati.

2. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto alla Corte di dichiarare inammissibile, o in subordine manifestamente infondata, la proposta questione.

Osserva l'esponente che il giudice a quo avrebbe anzitutto omesso di esplicitare in maniera adeguata le ragioni della ritenuta rilevanza del dubbio, essendosi limitato a prospettare una asserita, assoluta essenzialità dei documenti mancanti ai fini della decisione e l'inevitabilità, in siffatto contesto probatorio, di un esito del giudizio parametrato sul mancato assolvimento dell'onere della prova, omettendo di spiegare sia le ragioni per le quali non ha inteso accedere, attraverso i poteri istruttori riconosciutigli dal primo comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, a quei chiarimenti e a quelle informazioni che gli avrebbero consentito di sopperire alle prospettate deficienze della produzione documentale, sia le ragioni per le quali il ricorso a detti poteri officiosi di indagine avrebbe alterato il principio di eguaglianza o sacrificato illegittimamente il diritto di difesa, di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione, mentre il ripristino della facoltà del giudice di ordinare il deposito dei documenti ritenuti essenziali ai fini della decisione sanerebbe la prospettata situazione di illegittimità costituzionale dell'impianto istruttorio del processo tributario.

Ricordato che, proprio con riguardo al processo tributario, la Corte costituzionale (sentenza n. 18 del 2000) ha avuto modo di chiarire che il principio di eguaglianza si sostanzia nella "parità di armi" tra le parti del processo, osserva la difesa erariale che la norma impugnata, fissando una regola astrattamente valevole per entrambe le parti, e facendone dipendere dalle peculiarità del caso concreto gli effetti, a seconda dei casi, sfavorevoli o vantaggiosi, per l'una o per l'altra, sarebbe conforme all'art. 3 della Costituzione.

Segnala anche l'interveniente come la giurisprudenza della Suprema Corte abbia evidenziato anche in tempi recentissimi (Cass. 11 gennaio 2006, n. 339) che il processo tributario si fonda sul principio dispositivo di cui all'art. 115 cod. proc. civ., alla stregua di quanto previsto dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, mentre già in precedenza, con riguardo all'assetto normativo antecedente all'abrogazione del terzo comma dell'art. 7, aveva escluso che tale norma potesse essere utilizzata "come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti".

In tale contesto la soppressione della predetta disposizione, distonica rispetto ai principi ispiratori del processo tributario, e la conseguente riconduzione della disciplina di questo suo particolare segmento alle regole generali, non potrebbe connotarsi di illogicità o di irragionevolezza, tenuto anche conto che, secondo il consolidato orientamento della Corte costituzionale, l'esercizio, da parte del legislatore, dei suoi poteri discrezionali si presta ad essere sindacato solo ove la legge discrimini senza ragione situazioni affini o, al contrario, tratti illogicamente in maniera identica situazioni diverse.

Infine giammai potrebbe ritenersi leso il diritto di difesa ove sia la parte a non esercitarlo, di modo che quella che ometta di produrre i documenti utili a che il giudice accolga le sue prospettazioni non può poi dolersi del mancato esercizio, da parte della Commissione, del potere

officioso di ordinare il deposito dei documenti.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria provinciale di Novara dubita della legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione.

2. - La questione non è fondata.

3. - Il giudice a quo sostiene che la soppressione del potere - in precedenza contemplato dall'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 - di "ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia" avrebbe reso "assolutamente irrazionale un quadro normativo per il quale in un processo di parti sono riconosciuti al giudice (...) gli stessi poteri istruttori anche autoritativi dell'amministrazione finanziaria, con l'unica ed ingiustificata eccezione dell'acquisizione di documenti": assoluta irrazionalità che, non essendo frutto di "consapevole scelta del legislatore tra un processo dispositivo ed uno nel quale il giudice abbia in determinata misura poteri di indagine ex officio", si risolverebbe in "una discriminazione ingiustificata tra i cittadini (...) a seconda della tipologia di accertamenti da svolgere" e, inoltre, in un sacrificio del diritto di difesa del contribuente al quale, in un giudizio avente carattere di impugnazione, "è richiesto di addurre almeno un principio di prova idoneo a smentire la ricostruzione dei fatti (autoritativamente) operata con l'atto impugnato". Il "principio della terzietà del giudice" - affermato con riguardo all'acquisizione di documenti - sarebbe "per il resto estraneo alla disciplina processuale tributaria che (...) riconosce alla Commissione ben più rilevanti poteri istruttori da esercitarsi (prevalentemente o esclusivamente) a favore dell'ufficio finanziario, del quale le Commissioni tributarie hanno i medesimi poteri di accertamento".

4. - L'ordinanza di rimessione ripropone - sotto il profilo della (pretesa) illegittimità costituzionale - le valutazioni critiche mosse da una consistente dottrina nei confronti dell'intervento legislativo che, nel 2005, ha soppresso il potere officioso attribuito alle Commissioni tributarie, con riguardo al deposito di documenti, dall'art. 7, comma 3, ed ha lasciato inalterato il potere di esercitare "tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale di ciascuna legge d'imposta" (comma 1). Il giudice a quo, sottolineata l'impraticabilità di una interpretazione - suggerita da una parte minoritaria della dottrina - secondo la quale l'innovazione legislativa sarebbe "neutralizzabile" in forza della lata formulazione del comma 1, muove dall'idea che, poiché l'art. 7, comma 1, riconosce alle Commissioni "gli stessi poteri istruttori anche autoritativi dell'amministrazione finanziaria (...) da esercitarsi (prevalentemente o esclusivamente) a favore dell'ufficio finanziario", l'intento del legislatore di valorizzare, in tale contesto, il principio della disponibilità della prova e della terzietà del giudice si sarebbe risolto in un sacrificio del diritto di difesa del contribuente; i poteri officiosi del giudice sarebbero, oggi, spendibili solo a favore dell'amministrazione, laddove del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti si sarebbe normalmente giovato, per alleviare il proprio onere probatorio, il contribuente.

5. - Il legislatore, attraverso l'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, ha voluto 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 (o, secondo altra terminologia, acquisitivo): si diceva, in sintesi, che il giudice tributario era tenuto a giudicare iuxta alligata ma non anche iuxta probata partium.

L'estrema vaghezza del dettato legislativo ("è sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia") aveva favorito il formarsi di vari indirizzi giurisprudenziali - talvolta radicalmente divergenti se non contrapposti - a seconda che della norma fosse valorizzata la sua derivazione, pressoché testuale, dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), ovvero fosse sottolineata l'esigenza del suo coordinamento, in generale, con "le norme del codice di procedura civile" (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) e, in particolare, con il principio dell'allegazione dei fatti riservata alle parti (introdotto dal d.lgs. n. 546 del 1992, ed estraneo al d.P.R. n. 636 del 1972, come si

desume dall'art. 35 di quest'ultimo).

L'indirizzo originariamente prevalente, infatti, era nel senso che le Commissioni tributarie godevano di una amplissima discrezionalità (una "facoltà", appunto) nell'esercizio del loro potere, non sindacabile in sede di legittimità: indirizzo che, fondandosi sulla rilevanza e sulla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria nonché sulla cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento (amministrativo) impositivo, presupponeva che il processo tributario dovesse tendere all'accertamento della cosiddetta verità materiale e non acquietarsi, quindi, alla cosiddetta verità formale, presidiata dalla regola di giudizio discendente dal riparto dell'onere della prova.

In tempi relativamente recenti la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è andata sempre più orientando nel senso che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste.

6. - È evidente come, alla luce della giurisprudenza appena ricordata (prevalente ma non consolidata), a taluno possa essere apparsa inopportuna l'abrogazione della norma che conferiva alle commissioni la "facoltà" di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, ma altrettanto evidente è che tale valutazione di inopportunità non giustifica un dubbio di legittimità costituzionale, quanto piuttosto sollecita un'interpretazione dei poteri officiosi delle Commissioni che tenga conto della soppressione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, e che muova dalla premessa che un'accentuazione della terzietà del giudice, quanto ai profili istruttori, non può, per definizione, dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale.

La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente 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: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminazione dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione.

Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

7. - È in questo contesto che si colloca l'abrogazione - volta, si è detto (Cass. 11 gennaio 2006 n. 366), ad eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 cod. civ. - dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

È evidente che, nel quadro normativo innovato con la abrogazione dell'art. 7, comma 3, i poteri officiosi riconosciuti alle Commissioni dall'art. 7, comma 1, non possono essere intesi - come presuppone l'ordinanza di rimessione, laddove attribuisce a quello, soppresso, di cui al comma 3, la funzione di riequilibrio in favore del contribuente - come strumenti attraverso i quali il giudice, sostituendosi all'Amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo e/o di accertamento proprie della fase procedimentale; sicché non è soltanto in ossequio all'intenzione del legislatore del 2005, ma anche e soprattutto in virtù del principio di terzietà del giudice - chiamato a verificare, in un giudizio di natura impugnatoria, in primis, la legittimità del provvedimento amministrativo sotto il profilo della congruità della sua motivazione rispetto agli elementi di fatto sui quali si fonda e alla prova degli stessi - che è indispensabile una "reviviscenza", sotto le spoglie di una applicazione estensiva del disposto dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione.

Peraltro, non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del codice di procedura

civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 cod. proc. civ. (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed e' ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinche' il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti e' coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente. Ne' puo' trascurarsi che, ove necessario, il giudice ha il potere - nei confronti di pubbliche amministrazioni diverse da quella che e' parte del giudizio davanti a lui pendente - di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 cod. proc. civ., e cioe' attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti.

Per questi motivi
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Novara con l'ordinanza in epigrafe.

Così' deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 marzo 2007.

Depositata in cancelleria il 29 marzo 2007.

Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546 -

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 1993

Articolo 1

Gli organi della giurisdizione tributaria.

Articolo 1 - Gli organi della giurisdizione tributaria.

In vigore dal 15/01/1993

1. La giurisdizione tributaria e' esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'**art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545.**
2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

[Torna al sommario](#)

Codice procedura civile del 30/01/1941 -

Codice di procedura civile.

Articolo 113

Art. 113. Pronuncia secondo diritto.

Articolo 113 -

Art. 113. Pronuncia secondo diritto.

In vigore dal 30/01/1941

Nel pronunciare sulla causa il giudice deve seguire le norme del diritto, salvo che la legge gli attribuisca il potere di decidere secondo equità [c.c. 1226, 1349, 1733, 1736, 1749, 2045, 2047; c.p.c. 409, 456, 822; disp. att. c.p.c. 119].

Il giudice di pace decide secondo equità le cause il cui valore non eccede millecento(2) euro, salvo quelle derivanti da rapporti giuridici relativi a contratti conclusi secondo le modalità di cui all'articolo 1342 del codice civile . (1)

(1)La Corte costituzionale, con sentenza 5-6 luglio 2004, n. 206 (Gazz. Uff. 14 luglio 2004, n. 27 - Prima serie speciale), ha dichiarato: a) l'illegittimità del presente comma, nella parte in cui non prevede che il giudice di pace debba osservare i principi informativi della materia.

(2)Per l'entrata in vigore della modifica del presente comma, vedi gli artt. 27 e 32, D.Lgs. 13 luglio 2017, n. 116.

[Torna al sommario](#)

Codice procedura civile del 30/01/1941 -

Codice di procedura civile.

Articolo 115

Art. 115. Disponibilità delle prove.

Articolo 115 -

Art. 115. Disponibilità delle prove.

In vigore dal 31/12/9999

Salvi i casi previsti dalla legge[c.c. 2736; c.p.c. 117, 118, 213, 240, 241, 257, 258, 317, 439, 464], il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita.

Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza .

[Torna al sommario](#)

Codice procedura civile del 30/01/1941 -

Codice di procedura civile.

Articolo 116

Art. 116. Valutazione delle prove.

Articolo 116 -

Art. 116. Valutazione delle prove.

In vigore dal 31/12/9999

Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti [**C.C.** 2700, 2702, 2709, 2716, 2721, 2728, 2733, 2734, 2735, 2738; c.p.c. 209, 232, 281].

Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno [c.p.c. 229] a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate [c.p.c. 258] e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo [c.p.c. 88, 126, 207, 219, 245].

[Torna al sommario](#)

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29355 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FANTICINI GIOVANNI

Data pubblicazione: 23/12/2020

ORDINANZA

sul ricorso 14373-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,
che lo rappresenta e difende;

2020

2044

- *ricorrente* -

contro

DEL PRETE IMMOBILIARE SRL, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA LIMA 7, presso lo studio dell'avvocato PASQUALE IANNUCILLI, rappresentato e difeso dall'avvocato GIORGIO SAGLIOCCO;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 70/2014 della *della Campania* COMM.TRIB.REG. [di NAPOLI], depositata il 09/01/2014;

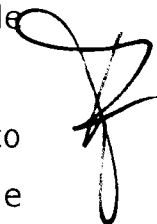
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/07/2020 dal Consigliere Dott. GIOVANNI FANTICINI.

RILEVATO CHE:

- la Del Prete Immobiliare S.r.l. impugnava l'avviso di accertamento notificatole dall'Agenzia delle Entrate per maggiori imposte dirette, IRAP e IVA; l'avviso richiamava il p.v.c. del 27/9/2008 della Guardia di Finanza che, nell'ambito di una verifica fiscale nei confronti della società per le annualità 2004-2005-2006-2007, aveva rilevato una netta discordanza tra il prezzo degli immobili venduti e numerosi altri elementi raccolti (preliminari di compravendita, assegni consegnati dagli acquirenti o bonifici di pagamento, mutui immobiliari stipulati per l'acquisto, valore dei cespiti, risposte degli acquirenti ai questionari, ecc.) atti a dimostrare l'omessa dichiarazione dei più elevati ricavi e l'evasione delle imposte;

- la C.T.P. di Caserta accoglieva il ricorso in ragione dell'utilizzo dei valori OMI da parte dell'Amministrazione (reputato arbitrario) e dell'inutilizzabilità delle dichiarazioni rese dagli acquirenti alla G.d.F. (stante il divieto di prova testimoniale), «prescindendo dai rilievi mossi in merito all'onere della prova ed all'insufficienza probatoria dell'avviso»;

- la C.T.R. della Campania, con la sentenza n. 70/49/14 del 9/1/2014, respingeva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, affermando che l'Ufficio non aveva assolto il proprio onere probatorio, in quanto non aveva prodotto in giudizio il processo verbale di constatazione corredato della documentazione impiegata per dimostrare la pretesa erariale: «a fronte della doglianza relativa alla mancata produzione in giudizio del p.v.c. della Guardia di Finanza sul quale era fondata la prova della tesi inerente l'accertamento, l'Ufficio ... era restato ... del tutto inerte. ... Avrebbe dovuto provare al giudice l'affermata evasione compiuta dalla società ... e per fornire tale prova avrebbe dovuto indicare i soggetti sentiti dalla Guardia di Finanza, produrre le loro dichiarazioni, per consentirne la valutazione del contenuto, indicare



l'ammontare delle somme versate per le singole vendite da raffrontare con le dichiarazioni acquisite ... In altre parole avrebbe dovuto produrre in giudizio il p.v.c. della Guardia di Finanza ... Nel ricorso introduttivo la parte ricorrente aveva lamentato che l'Ufficio aveva omesso di esibire tutti gli elementi richiamati nell'avviso di accertamento. ... Non si vede come potrebbe considerarsi fondato l'accertamento se non si ha a disposizione nessuno degli elementi indispensabili per la decisione, contenuti nel p.v.c. della Guardia di Finanza»;

- avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi;
- resiste con controricorso la Del Prete Immobiliare S.r.l.

CONSIDERATO CHE:

1. Col primo motivo l'Agenzia ricorrente deduce violazione e falsa applicazione (ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) degli artt. artt. 32 e 39 D.P.R. n. 600 del 1973, 51, 54, 55 D.P.R. n. 633 del 1972, 2697 cod. civ. per avere la C.T.R. escluso la fondatezza della pretesa impositiva che era fondata su elementi presuntivi, puntualmente riportati nell'avviso di accertamento, rispetto ai quali la parte non aveva opposto contrastanti elementi probatori.

2. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

L'Agenzia ricorrente non coglie la *ratio decidendi* della pronuncia della C.T.R., la quale non ha affatto escluso la validità degli elementi presuntivi dedotti dall'Amministrazione, ma ha rilevato che gli stessi erano stati solo allegati e non supportati da prova.

Il fatto che l'accertamento sia stato basato sugli elementi del p.v.c. e che questo sia stato precedentemente reso noto al contribuente (circostanza sulla quale insiste la ricorrente) vale a renderlo "perfetto" sotto il profilo della sua motivazione, ma non è sufficiente a dare dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa

tributaria che «non può prescindere dalla produzione in giudizio del processo verbale di constatazione» (Cass. 3978/2017).

In proposito, la giurisprudenza di questa Corte è univoca nel distinguere l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo dalla prova dei fatti posti a fondamento dello stesso: l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali la pretesa si regge, «diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere. Mentre infatti la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo ... In mancanza del p.v.c. più volte richiamato — secondo quanto viene pacificamente riferito — dall'avviso di accertamento e indicato come indispensabile nella sentenza di primo grado, non si poteva ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi» (Cass. 955/2016).

È irrilevante che il processo «verbale di constatazione sia stato a suo tempo notificato alla società contribuente, dal momento che, a seguito dell'impugnazione giudiziale del provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta, ci si muove in un ambito strettamente processuale, in cui anche, e

soprattutto, il giudice, oltre che le parti, deve essere messo in grado di conoscere – e per intero – tutti gli atti rilevanti ai fini della decisione, fra cui riveste un ruolo primario quello richiamato *per relationem* nella motivazione del provvedimento impugnato, di guisa che le affermazioni dell'ufficio appellante ... non potevano ritenersi acquisite e provate indipendentemente da qualsiasi analisi e/o vaglio critico ed in assenza persino, appunto, del processo verbale che avrebbe dovuto contenere o, quanto meno, indicare, le prove di quanto affermato dai verificatori» (Cass. 5903/2019 e Cass. 5904/2019; sull'indispensabilità della produzione in giudizio del processo verbale di constatazione, tra le altre, v. anche Cass. 3978/2017 e Cass. 21509/2010).

3. Col secondo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione (ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) degli artt. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992, 2697 cod. civ. e 115 cod. proc. civ. per avere la C.T.R. omesso di esercitare i propri poteri officiosi di indagine per acquisire il p.v.c., documento «non contestato quanto ad esistenza e contenuto, ma, soltanto, non inserito tra gli atti del giudizio nel supporto cartaceo» (come si ammette nel ricorso introduttivo).

4. Il motivo è infondato.

Difatti, secondo consolidata giurisprudenza, «l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi. (In applicazione di detto principio, la S.C. ha ritenuto che il giudice tributario non potesse esercitare il potere di acquisizione d'ufficio di un processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di

rettifica)» (così, Cass. 955/2016, Rv. 638439-01; analogamente, Cass. 10401/2018 e Cass. 25563/2017).

5. Col terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione (ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) degli artt. 39 D.P.R. n. 600 del 1973, 54 e 55 D.P.R. n. 633 del 1972 per avere la C.T.R. omesso di prendere in considerazione gli elementi (richiamati nel testo del ricorso) posti dall'Agenzia delle Entrate a fondamento della rettifica dei valori dichiarati.

6. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

Infatti, l'Agenzia ricorrente non coglie la *ratio decidendi* (relativa alla mancata produzione in giudizio del p.v.c. quale prova della pretesa fiscale) e pretende inammissibilmente di sottoporre a questa Corte di legittimità la valutazione degli elementi probatori che la C.T.R. non ha considerato (proprio in ragione della mancanza del citato documento).

In ogni caso, il dedotto elemento riguardante lo scostamento del prezzo di vendita rispetto ai valori OMI – asseritamente trascurato dalla C.T.R. – non vale a rendere fondata la pretesa fiscale: infatti, «nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi dell'art. 24, comma 5, della l. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), che ha modificato l'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e di gravità, elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non

incorrere nel divieto di *presumptio de presunto*» (da ultimo, Cass. 2155/2019, Rv. 652213-01).

7. In conclusione, il ricorso è respinto.

Alla decisione fa seguito la condanna dell'Agenda ricorrente alla rifusione, in favore della società controricorrente, delle spese di questo giudizio di cassazione, le quali sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo secondo i parametri del d.m. Giustizia dell'8 marzo 2018 n. 37 (in proposito, e con riguardo all'applicabilità dei parametri fissati dal previgente d.m. n. 55 del 2014, Cass., Sez. 6-2, Sentenza n. 21205/2016, Rv. 641672-01).

8. Poiché la ricorrente è un'Amministrazione dello Stato esonerata dal versamento del contributo unificato, va escluso l'obbligo di versare l'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso principale, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge n. 228 del 2012 (Cass. 17789/2016).

P.Q.M.

La Corte

rigetta il ricorso;

condanna l'Agenda delle Entrate ricorrente a rifondere a Del Prete Immobiliare S.r.l. le spese di questo giudizio, che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre a spese forfettarie e accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della insussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 22 luglio 2020.

Il Presidente

Sentenza del 29/03/2007 n. 109 - Corte Costituzionale

Intitolazione:

Contenzioso tributario - Poteri istruttori delle Commissioni tributarie - Facolta' di ordinare alle parti, nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari per la decisione - Mancata previsione - Denunciata assoluta irrazionalita', ingiustificata discriminazione tra cittadini a seconda della tipologia degli accertamenti da svolgere, compressione del diritto di difesa del contribuente - Esclusione, in base ad interpretazione dei poteri officiosi delle Commissioni tributarie ispirata ai principi della terzietà del giudice, dell'onere della prova e dell'applicabilita' (in quanto compatibili) delle norme del codice di procedura civile - Non fondatezza della questione.

Massima:

E' infondata, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., la questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del DLG n. 546/1992 nella parte in cui, nel processo tributario, non prevede tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione, e cio' perche' ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto menzionato sono estensibili al giudice tributario nel rispetto della terzietà dello stesso gli artt. 210 e 213 c.p.c.. *Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. - Con ordinanza del 26 maggio 2006 la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione.

1.1. - L'incidente e' stato prospettato nel corso del giudizio di impugnativa di un avviso di accertamento in materia di IVA, fondato su due verbali, l'uno del Servizio Ispettivo dell'INPS (Istituto Nazionale della Previdenza Sociale), nel quale era stato contestato l'impiego di quattro lavoratrici non iscritte nei libri obbligatori, e l'altro della Guardia di Finanza, col quale era stato quantificato l'ammontare delle ritenute non operate sugli emolumenti ad esse corrisposti, come ricostruiti dagli ispettori che avevano effettuato la prima verifica: atti in base ai quali l'Agenzia delle Entrate aveva poi calcolato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'ammontare dei ricavi non contabilizzati, corrispondenti alle retribuzioni pagate "in nero".

Dato atto che nessuna delle parti costituite in giudizio aveva depositato i predetti documenti e che gli stessi erano assolutamente necessari ai fini della decisione della controversia, dovendo in mancanza il giudicante risolverla sulla base della regola, per vero tutta formale, dell'onere della prova, piuttosto che sull'effettiva fondatezza delle pretese hinc et inde addotte dalle parti, osserva il rimettente, in punto di rilevanza, che l'intervenuta abrogazione - attuata con decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 - del terzo comma dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 (il quale prevedeva il potere officioso di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari ai fini della decisione) gli preclude l'esercizio di tale facolta' ed esclude altresì la praticabilita' di opzioni ermeneutiche idonee a recuperarla.

1.2. - Quanto alla non manifesta infondatezza del dubbio, secondo il giudice a quo non varrebbe a giustificare la norma il richiamo alla regola che, nel processo civile ordinario, vieta all'ufficio di supplire con la sua iniziativa all'inerzia delle parti, in attuazione del principio costituzionale della terzietà della giurisdizione: ed invero tale disciplina, del tutto congruente al criterio della disponibilita' della prova, appare inaccettabile nel processo tributario, ove vige una disposizione, come quella racchiusa nel menzionato primo comma dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, in base alla quale le commissioni hanno "ai fini istruttori, e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, (...) tutte le facolta' di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge di imposta".

Ne deriverebbe un quadro normativo assolutamente irrazionale, atteso che il giudice, pur avendo, nei limiti dei fatti dedotti, gli stessi poteri

istruttori, anche autoritativi, dell'amministrazione finanziaria, non potrebbe tuttavia ordinare l'acquisizione di documenti, ancorche' ritenuti decisivi ai fini della pronuncia.

Tale normativa sarebbe segnatamente lesiva dell'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo che da essa conseguirebbe una ingiustificata discriminazione tra le posizioni processuali dei cittadini, a seconda della tipologia di accertamenti da svolgere, tanto piu' che il giudice, da un lato, avrebbe un potere officioso di indagine esercitabile anche senza la collaborazione del contribuente, e, dall'altro, non potrebbe richiedere alle parti la produzione di documenti con l'unica sanzione, in caso di inosservanza, di ritenere non utilizzabili quelli non depositati nel termine assegnato e inesistenti le circostanze dagli stessi provate.

Risulterebbe altresì violato l'art. 24 della Costituzione, perche', in un processo a carattere impugnatorio, nel quale al contribuente e' richiesto di addurre un principio di prova idoneo a smentire la ricostruzione dei fatti autoritativamente operata con l'atto impugnato, il ricorrente vedrebbe sacrificato il proprio diritto di difesa in applicazione di un principio di terzietà del giudice, per il resto estraneo alla disciplina processualtributaria, che riconosce alla commissione rilevanti poteri istruttori officiosi, da esercitarsi prevalentemente, o esclusivamente, a favore dell'ufficio, del quale, a parere del rimettente, le commissioni hanno i medesimi poteri di accertamento.

Ribadito che la ratio legis desumibile dall'intervento legislativo che ha portato all'attuale formulazione dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, non consentirebbe un recupero, in via interpretativa, del potere officioso di ordinare l'acquisizione di documenti, la Commissione solleva l'incidente di costituzionalità nei termini innanzi precisati.

2. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto alla Corte di dichiarare inammissibile, o in subordine manifestamente infondata, la proposta questione.

Osserva l'esponente che il giudice a quo avrebbe anzitutto omissivo di esplicitare in maniera adeguata le ragioni della ritenuta rilevanza del dubbio, essendosi limitato a prospettare una asserita, assoluta essenzialità dei documenti mancanti ai fini della decisione e l'inevitabilità, in siffatto contesto probatorio, di un esito del giudizio parametrato sul mancato assolvimento dell'onere della prova, omettendo di spiegare sia le ragioni per le quali non ha inteso accedere, attraverso i poteri istruttori riconosciutigli dal primo comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, a quei chiarimenti e a quelle informazioni che gli avrebbero consentito di sopperire alle prospettate deficienze della produzione documentale, sia le ragioni per le quali il ricorso a detti poteri officiosi di indagine avrebbe alterato il principio di eguaglianza o sacrificato illegittimamente il diritto di difesa, di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione, mentre il ripristino della facoltà del giudice di ordinare il deposito dei documenti ritenuti essenziali ai fini della decisione sanerebbe la prospettata situazione di illegittimità costituzionale dell'impianto istruttorio del processo tributario.

Ricordato che, proprio con riguardo al processo tributario, la Corte costituzionale (sentenza n. 18 del 2000) ha avuto modo di chiarire che il principio di eguaglianza si sostanzia nella "parità di armi" tra le parti del processo, osserva la difesa erariale che la norma impugnata, fissando una regola astrattamente valevole per entrambe le parti, e facendone dipendere dalle peculiarità del caso concreto gli effetti, a seconda dei casi, sfavorevoli o vantaggiosi, per l'una o per l'altra, sarebbe conforme all'art. 3 della Costituzione.

Segnala anche l'interveniente come la giurisprudenza della Suprema Corte abbia evidenziato anche in tempi recentissimi (Cass. 11 gennaio 2006, n. 339) che il processo tributario si fonda sul principio dispositivo di cui all'art. 115 cod. proc. civ., alla stregua di quanto previsto dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, mentre già in precedenza, con riguardo all'assetto normativo antecedente all'abrogazione del terzo comma dell'art. 7, aveva escluso che tale norma potesse essere utilizzata "come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti".

In tale contesto la soppressione della predetta disposizione, distonica rispetto ai principi ispiratori del processo tributario, e la conseguente riconduzione della disciplina di questo suo particolare segmento alle regole generali, non potrebbe connotarsi di illogicità o di irragionevolezza, tenuto anche conto che, secondo il consolidato orientamento della Corte costituzionale, l'esercizio, da parte del legislatore, dei suoi poteri discrezionali si presta ad essere sindacato solo ove la legge discrimini senza ragione situazioni affini o, al contrario, tratti illogicamente in maniera identica situazioni diverse.

Infine giammai potrebbe ritenersi leso il diritto di difesa ove sia la parte a non esercitarlo, di modo che quella che ometta di produrre i documenti utili a che il giudice accolga le sue prospettazioni non può poi dolersi del mancato esercizio, da parte della Commissione, del potere

officioso di ordinare il deposito dei documenti.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria provinciale di Novara dubita della legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione.

2. - La questione non è fondata.

3. - Il giudice a quo sostiene che la soppressione del potere - in precedenza contemplato dall'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 - di "ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia" avrebbe reso "assolutamente irrazionale un quadro normativo per il quale in un processo di parti sono riconosciuti al giudice (...) gli stessi poteri istruttori anche autoritativi dell'amministrazione finanziaria, con l'unica ed ingiustificata eccezione dell'acquisizione di documenti": assoluta irrazionalità che, non essendo frutto di "consapevole scelta del legislatore tra un processo dispositivo ed uno nel quale il giudice abbia in determinata misura poteri di indagine ex officio", si risolverebbe in "una discriminazione ingiustificata tra i cittadini (...) a seconda della tipologia di accertamenti da svolgere" e, inoltre, in un sacrificio del diritto di difesa del contribuente al quale, in un giudizio avente carattere di impugnazione, "è richiesto di addurre almeno un principio di prova idoneo a smentire la ricostruzione dei fatti (autoritativamente) operata con l'atto impugnato". Il "principio della terzietà del giudice" - affermato con riguardo all'acquisizione di documenti - sarebbe "per il resto estraneo alla disciplina processuale tributaria che (...) riconosce alla Commissione ben più rilevanti poteri istruttori da esercitarsi (prevalentemente o esclusivamente) a favore dell'ufficio finanziario, del quale le Commissioni tributarie hanno i medesimi poteri di accertamento".

4. - L'ordinanza di rimessione ripropone - sotto il profilo della (pretesa) illegittimità costituzionale - le valutazioni critiche mosse da una consistente dottrina nei confronti dell'intervento legislativo che, nel 2005, ha soppresso il potere officioso attribuito alle Commissioni tributarie, con riguardo al deposito di documenti, dall'art. 7, comma 3, ed ha lasciato inalterato il potere di esercitare "tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale di ciascuna legge d'imposta" (comma 1). Il giudice a quo, sottolineata l'impraticabilità di una interpretazione - suggerita da una parte minoritaria della dottrina - secondo la quale l'innovazione legislativa sarebbe "neutralizzabile" in forza della lata formulazione del comma 1, muove dall'idea che, poiché l'art. 7, comma 1, riconosce alle Commissioni "gli stessi poteri istruttori anche autoritativi dell'amministrazione finanziaria (...) da esercitarsi (prevalentemente o esclusivamente) a favore dell'ufficio finanziario", l'intento del legislatore di valorizzare, in tale contesto, il principio della disponibilità della prova e della terzietà del giudice si sarebbe risolto in un sacrificio del diritto di difesa del contribuente; i poteri officiosi del giudice sarebbero, oggi, spendibili solo a favore dell'amministrazione, laddove del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti si sarebbe normalmente giovato, per alleviare il proprio onere probatorio, il contribuente.

5. - Il legislatore, attraverso l'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, ha voluto 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 (o, secondo altra terminologia, acquisitivo): si diceva, in sintesi, che il giudice tributario era tenuto a giudicare iuxta alligata ma non anche iuxta probata partium.

L'estrema vaghezza del dettato legislativo ("è sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia") aveva favorito il formarsi di vari indirizzi giurisprudenziali - talvolta radicalmente divergenti se non contrapposti - a seconda che della norma fosse valorizzata la sua derivazione, pressoché testuale, dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), ovvero fosse sottolineata l'esigenza del suo coordinamento, in generale, con "le norme del codice di procedura civile" (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) e, in particolare, con il principio dell'allegazione dei fatti riservata alle parti (introdotta dal d.lgs. n. 546 del 1992, ed estraneo al d.P.R. n. 636 del 1972, come si

desume dall'art. 35 di quest'ultimo).

L'indirizzo originariamente prevalente, infatti, era nel senso che le Commissioni tributarie godevano di una amplissima discrezionalità (una "facoltà", appunto) nell'esercizio del loro potere, non sindacabile in sede di legittimità: indirizzo che, fondandosi sulla rilevanza e sulla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria nonché sulla cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento (amministrativo) impositivo, presupponeva che il processo tributario dovesse tendere all'accertamento della cosiddetta verità materiale e non acquietarsi, quindi, alla cosiddetta verità formale, presidiata dalla regola di giudizio discendente dal riparto dell'onere della prova.

In tempi relativamente recenti la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è andata sempre più orientando nel senso che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste.

6. - È evidente come, alla luce della giurisprudenza appena ricordata (prevalente ma non consolidata), a taluno possa essere apparsa inopportuna l'abrogazione della norma che conferiva alle commissioni la "facoltà" di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, ma altrettanto evidente è che tale valutazione di inopportunità non giustifica un dubbio di legittimità costituzionale, quanto piuttosto sollecita un'interpretazione dei poteri officiosi delle Commissioni che tenga conto della soppressione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, e che muova dalla premessa che un'accentuazione della terzietà del giudice, quanto ai profili istruttori, non può, per definizione, dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale.

La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente 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: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione.

Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

7. - È in questo contesto che si colloca l'abrogazione - volta, si è detto (Cass. 11 gennaio 2006 n. 366), ad eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 cod. civ. - dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

È evidente che, nel quadro normativo innovato con la abrogazione dell'art. 7, comma 3, i poteri officiosi riconosciuti alle Commissioni dall'art. 7, comma 1, non possono essere intesi - come presuppone l'ordinanza di rimessione, laddove attribuisce a quello, soppresso, di cui al comma 3, la funzione di riequilibrio in favore del contribuente - come strumenti attraverso i quali il giudice, sostituendosi all'Amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo e/o di accertamento proprie della fase procedimentale; sicché non è soltanto in ossequio all'intenzione del legislatore del 2005, ma anche e soprattutto in virtù del principio di terzietà del giudice - chiamato a verificare, in un giudizio di natura impugnatoria, in primis, la legittimità del provvedimento amministrativo sotto il profilo della congruità della sua motivazione rispetto agli elementi di fatto sui quali si fonda e alla prova degli stessi - che è indispensabile una "reviviscenza", sotto le spoglie di una applicazione estensiva del disposto dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione.

Peraltro, non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del codice di procedura

civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 cod. proc. civ. (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed e' ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinche' il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti e' coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente. Ne' puo' trascurarsi che, ove necessario, il giudice ha il potere - nei confronti di pubbliche amministrazioni diverse da quella che e' parte del giudizio davanti a lui pendente - di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 cod. proc. civ., e cioe' attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti.

Per questi motivi
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimita' costituzionale dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Novara con l'ordinanza in epigrafe.

Così' deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 marzo 2007.

Depositata in cancelleria il 29 marzo 2007.

Codice civile del 16/03/1942 -

Approvazione del testo del codice civile.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 79 del 4 aprile 1942

Articolo 2728

Prova contro le presunzioni legali.

Articolo 2728 - Prova contro le presunzioni legali.

In vigore dal 19/04/1942

Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite.

Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non puo' essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa.

[Torna al sommario](#)

Codice civile del 16/03/1942 -

Approvazione del testo del codice civile.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 79 del 4 aprile 1942

Articolo 2729

Presunzioni semplici.

Articolo 2729 - Presunzioni semplici.

In vigore dal 19/04/1942

Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

[Torna al sommario](#)

Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 -

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16 ottobre 1973

Articolo 39

Redditi determinati in base alle scritture contabili (2)

Articolo 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili (2)

In vigore dal 29/04/2012

Modificato da: Decreto-legge del 02/03/2012 n. 16 Articolo 8

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del **titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi**, di cui al **decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) (lettera abrogata);

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto;

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'**articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**;

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione (1).

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, e' determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

(1) Le disposizioni contenute nella presente lettera si applicano agli accertamenti notificati a partire dalla data del 2 marzo 2012, data di entrata in vigore del **decreto-legge n. 16 del 2012** che con l'art. 8 ha cosi' sostituito la presente lettera. Per gli accertamenti notificati in precedenza continua ad applicarsi quanto previsto dalla previgente lettera d-ter) del presente articolo 39.

(2) In base all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 8 del 31 gennaio 2020 è manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'**art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600** (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU).

[Torna al sommario](#)

Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 -

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16 ottobre 1973

Articolo 32

Poteri degli uffici. (3)

Articolo 32 - Poteri degli uffici. (3)

In vigore dal 03/12/2016

Modificato da: Decreto-legge del 22/10/2016 n. 193 Articolo 7 quater

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo articolo 33;

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'[articolo 18, comma 3, lettera b\), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#). I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'[articolo 18, comma 3, lettera b\), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#), sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale (1);

3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso;

4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati;

5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del numero 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;

6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;

6-bis) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura,

del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti;

7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria. Alle società fiduciarie di cui alla **legge 23 novembre 1939, n. 1966**, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'**articolo 20** del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al **decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58**, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente;

7-bis) richiedere, con modalità stabilite con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare d'intesa con l'Autorità di vigilanza in coerenza con le regole europee e internazionali in materia di vigilanza e, comunque, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge;

8) richiedere ai soggetti indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;

8-bis) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;

8-ter) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni ovvero per il caso di cui al n. 7) a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale.

Le richieste di cui al primo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, devono essere effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7) (1).

Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta (2).

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

(1) Con **Prov. 22 dicembre 2005** (Gazz. Uff. 10 gennaio 2006, n. 7, S.O.), modificato dal **Prov. 24 febbraio 2006** (Gazz. Uff. 10 marzo 2006, n. 58), dal **Prov. 28 aprile 2006** (Gazz. Uff. 15 maggio 2006, n. 111) e dal **Prov. 12 novembre 2007** (Gazz. Uff. 24 novembre 2007, n. 274, S.O.) - modificato dal Comunicato 20 marzo 2008 (pubblicato nel sito internet dell'Agenzia delle entrate il 20 marzo 2008) - sono state stabilite le modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché dei dati, notizie e documenti in esse contenuti.

(2) Ai sensi dell'**art. 6, comma 3 decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156** le disposizioni contenute nel presente comma "non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello".

(3) In base all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 8 del 31 gennaio 2020 è manifestamente inammissibile la

questione di legittimità costituzionale dell'[art. 32, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU).

[Torna al sommario](#)

Legge del 07/08/1990 n. 241 -

Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 1990

Articolo 3

Motivazione del provvedimento.

Articolo 3 - Motivazione del provvedimento.

In vigore dal 08/03/2005

Modificato da: Legge del 11/02/2005 n. 15 Articolo 21

1. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.
2. La motivazione non e' richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.
3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.
4. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorita' cui e' possibile ricorrere.

[Torna al sommario](#)