

CONTENZIOSO

Processo tributario: la motivazione dell'atto non sopperisce alla carenza di prove

di Angelo Ginex



Come noto, la **L. 130/2022** ha introdotto il nuovo [comma 5-bis dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), che nel delineare il nuovo assetto della giustizia tributaria, almeno in via generale, pone **l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria**.

Infatti, la disposizione citata stabilisce che **l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato**.

Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e **annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni**.

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

La novella consente di ritornare su un tema da sempre oggetto di dibattito, e cioè sulla **distinzione tra prova e motivazione**, atteso che sovente accade che **l'Ufficio tenti di far "passare" come prova quella che è la motivazione dell'atto**.

Non c'è dubbio che il tema dell'onere della prova sia strettamente correlato a quello dell'attività accertativa, dal momento che è proprio in tale fase che l'Amministrazione finanziaria raccoglie le prove a fondamento della maggiore pretesa impositiva.

Tuttavia, occorre tenere bene presente che per **fondamento** dell'atto si intendono i **presupposti di fatto e di diritto** su cui si fonda l'atto impositivo; per **motivazione** dell'atto si

intendono le **ragioni** del provvedimento che, enunciando il fondamento dell'atto, lo giustificano; per **prova** del fondamento si intendono gli **strumenti** che consentono di ritenere sussistenti i presupposti di fatto e di diritto.

Quindi il **fondamento** dell'atto è un fatto, la **motivazione** dell'atto è un ragionamento e la **prova** del fondamento è un mezzo.

Occorre prestare particolare attenzione alla distinzione non appena evidenziata e, soprattutto, alla **diversa funzione** assolta dalla **motivazione** e dalla **prova** in quanto l'Ufficio, soprattutto nei casi in cui è consapevolmente **carente in punto di prova**, tenta di sostenere che **l'esistenza di un'adequata motivazione "sopperisce" alla carenza di prove contro il contribuente**.

Niente di più sbagliato, soprattutto alla luce del suesposto **principio recentemente codificato** dal Legislatore, sebbene, a nostro avviso, tale principio avrebbe già dovuto essere considerato la **regola generale** in materia di **processo tributario**.

Il fatto che **l'esistenza di un'adequata motivazione dell'atto impositivo**, certamente possibile anche in caso di motivazione *per relationem*, **non implichi necessariamente che l'Amministrazione finanziaria abbia anche fornito la prova della maggiore pretesa impositiva**, è stato più volte sottolineato anche dalla stessa Corte di Cassazione, che recentemente è tornata ad occuparsi della questione.

Ad esempio, in una recente pronuncia (cfr., [Cass. ordinanza 02.03.2023, n. 6325](#)), i Giudici di Vertice hanno affermato che: *"la **motivazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dalla L. 27 luglio 2002, n. 212, articolo 7, 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; invece, **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»*.

Ciò significa che, se, da un lato, la motivazione individua la pretesa impositiva, dall'altro, **la prova ne documenta la fondatezza necessaria ai fini della legittimità dell'atto**.

Pertanto, il difensore tributario, in sede di contenzioso, deve prestare **attenzione alla questione prospettata** onde evitare che "passi" la tesi dell'Ufficio, puntualmente sconfessata dalla Suprema Corte. Ovviamente questi deve aver cura di **contestualizzare** quanto rilevato (vedi, ad esempio, richieste di **rimborso**).

Da ultimo si rileva che bisogna altresì **censurare un'eventuale sanatoria** della carenza di prove mediante l'esercizio dei **poteri istruttori** riconosciuti al **giudice tributario** dallo stesso [articolo 7](#).

Sul punto, nella medesima pronuncia citata, facendo riferimento a quanto sancito dall'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), è stato precisato che: «la suddetta previsione 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».