

Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*

ANTONIO VIOTTO

Estratto: L'articolo si propone di svolgere alcune prime riflessioni sulle modifiche di recente introdotte in tema di onere della prova nel processo tributario evidenziando come dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7 emerga la volontà del legislatore di affermare che l'onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria, quale che sia l'oggetto della pretesa, e di pretendere che tale onere probatorio venga assolto con particolare rigore, imponendo al giudice di annullare l'atto impositivo allorquando la prova prodotta dall'Amministrazione non sia forte, congrua, univoca e attendibile, e, dunque, allorquando la fondatezza della pretesa non sia provata "al di là di ogni ragionevole dubbio". Nel contempo, si propone una lettura sistematica della nuova disposizione, coordinata con le norme sostanziali e procedurali, al fine di evitare che eventuali comportamenti ostruzionistici del contribuente, tesi ad ostacolare l'attività di ricerca della prova da parte dell'Amministrazione, possano garantire l'impunità di comportamenti evasivi.

Abstract: The article aims to carry out some initial reflections on the changes recently introduced in terms of the burden of proof in the tax process, highlighting how from the new paragraph 5-bis of art. 7 emerges the will of the legislator to affirm that the burden of proof falls on the financial administration, whatever the object of the claim, and to demand that this burden of proof be fulfilled with particular rigour, requiring the judge to annul the assessment notice when the proof produced by the Administration is not strong, congruous, unambiguous and reliable, and, therefore, when the validity of the claim is not proven "beyond any reasonable doubt". At the same time, a systematic reading of the new provision is proposed, coordinated with the substantive and procedural rules, in order to prevent any obstructive behavior of the taxpayer, aimed at hindering the Administration's search for proof, from guaranteeing the impunity for evasive behaviour.

*. L'articolo riprende e amplia, con l'aggiunta delle note, la relazione tenuta al Convegno "La riforma del processo tributario", organizzato a Como il 23 febbraio 2023 dall'Università dell'Insubria e dall'ANTI - Sezione provinciale di Como.

SOMMARIO: **1.** *Premessa* - **2.** *Sul possibile significato da attribuire alla disposizione che addossa sull'Amministrazione l'onere della prova* - **3.** *La rilevanza del secondo periodo del nuovo comma 5-bis* - **4.** *Il nuovo comma 5-bis come tentativo di allontanamento dal paradigma del processo civile?* - **5.** *Sulla necessità di inquadrare sistematicamente il nuovo comma 5-bis nel contesto delle disposizioni sostanziali e procedurali che governano la materia* - **6.** *Il nuovo comma 5-bis e la regola della "vicinanza della prova"* - **7.** *Il nuovo comma 5-bis e il dovere dell'Amministrazione finanziaria di raccogliere le prove prima dell'emissione dell'atto impositivo o sanzionatorio* - **8.** *Il nuovo comma 5-bis nel contesto dei poteri istruttori del giudice tributario*

1. Premessa - Nel contesto della recente riforma della giustizia e del processo tributario, approvata con la L. n. 130 del 2022, il legislatore ha inserito due importanti modifiche all'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992: una diretta a superare lo storico divieto di prova testimoniale, attraverso la previsione della facoltà del giudice di ammettere la testimonianza in forma scritta, l'altra indirizzata ad intervenire sul delicato tema dell'onere della prova e dei criteri che informano il convincimento del giudice.

In questa sede mi occuperò di questa seconda disposizione, contenuta nel comma 5-bis dell'art. 7.

Diffuse sono le critiche mosse dai primi commentatori alla formulazione della disposizione e alla apparente mancanza di discussione in sede parlamentare che ha contraddistinto l'approvazione della novella, rendendo non sempre agevole comprendere esattamente il significato di alcune espressioni utilizzate dal legislatore¹.

Nondimeno, come cercherò di dimostrare in questo mio intervento, la novella, per quanto possa apparire poco "ortodossa" e a tratti ridondante, reca delle prescrizioni di portata rilevante, con le quali l'interprete non può non confrontarsi con mente aperta, rifuggendo dall'istintiva tentazione di relegarle aprioristicamente alla categoria delle mere riproposizioni di principi e regole già affermati e applicati nel diritto vivente.

2. Sul possibile significato da attribuire alla disposizione che addossa sull'Amministrazione l'onere della prova - Come ho anticipato, il comma 5-bis è articolato in due categorie di disposizioni: la prima concerne le regole di riparto dell'onere della prova, le quali sono descritte nel primo e nel terzo periodo, a mente dei quali «l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato» e «spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pa-

1. Vd. per tutti C. Glendi, "La nuovissima stagione della giustizia tributaria riformata", in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 1140; S. Muleo, "Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato", in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2023, p. 83 ss.

gamento di somme oggetto di accertamenti impugnati»; la seconda riguarda, invece, i parametri che dovrebbero guidare la valutazione del giudice sul materiale probatorio e la conseguente decisione della causa, nei seguenti termini: «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».

Ora, se si può convenire sul fatto che le due disposizioni che attengono all'onere della prova riflettono il principio secondo cui tale onere ricade sulla parte che avanza la pretesa o formula la domanda, su quello che viene definito l'attore in senso sostanziale del processo, ciò che invece merita di essere indagata è la portata di questa regola nel contesto del riformato giudizio tributario.

A tale proposito sono state prospettate due impostazioni:

- › una più riduttiva, secondo cui il nuovo comma 5-bis costituirebbe una mera trasposizione dell'art. 2697 del Codice civile, il quale, come noto, stabilisce che incombe sull'attore – che vuol far valere un diritto in giudizio – l'onere di provare i fatti che ne costituiscono il fondamento; mentre è onere del convenuto – che eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto – provare i fatti su cui l'eccezione si fonda². In questo senso, si è espressa, sia pure incidentalmente, la Corte di cassazione nella prima occasione in cui si è confrontata con la nuova disposizione, sostenendo che essa «non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale» (vd. ordd. 27 ottobre 2022, n. 31878 e n. 31880);
- › l'altra più “rivoluzionaria”, la quale ravvisa nella novella il tentativo di positivizzare una regola propria del giudizio tributario, sganciata dai paradigmi del processo civile, su un profilo fondamentale quale è quello della prova³.

A me sembra improbabile che il legislatore abbia inteso intervenire con una novella così tanto articolata solo per riproporre ciò che (quasi) tutti ritenevano pacifico⁴, vale a dire che, anche nel giudizio tributario, trova(va) applli-

2. Ritieni che la funzione della norma sarebbe meramente ricognitiva di una prova la cui distribuzione avverrebbe già da tempo combinando l'art. 2697 c.c. con il criterio della vicinanza della prova, E. Della Valle, “La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario”, in *il fisco*, 2022, p. 3807 s.

3. In tal senso C. Glendi, “L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione Copernicana”, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pp. 2192.

4. Cfr., senza pretesa di esaustività, P. Russo, “Problemi della prova nel processo tributario”, in *Rass. trib.*, 2000, p. 375 s.; F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2021, p. 120; G. Tinelli G., (voce) “Prova (dir. trib.)”, in *Enc. giur.*, XXV, 1991, p. 1 s.; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995, p. 68; F. Moschetti, “Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911 s.; G. Gaffuri, “Considerazioni sull'accertamento tributario”, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 532 s.

cazione l'art. 2697 Codice civile, tanto più che nessun rinvio viene fatto a tale disposizione.

Così come mi sembra improbabile (ma la mancanza di relazioni ed atti parlamentari non aiuta nemmeno a tale fine) che il legislatore della riforma non avesse presente la marcata inclinazione pro-fisco di parte della giurisprudenza di Cassazione, non solo in punto di interpretazione delle disposizioni sostanziali, ma anche di ripartizione dell'onere probatorio con riguardo ai componenti negativi o alla detrazione dell'IVA sugli acquisti⁵, ed altresì in punto di sindacato sulle decisioni di merito concernenti la "valutazione delle prove", pur con tutti i noti limiti che connotano il giudizio di legittimità, giusta quanto dispone l'art. 360 Codice di procedura civile⁶. È appena il caso di ricordare, ad esempio, la giurisprudenza in tema di accertamenti presuntivi basati sul c.d. tovagliometro, secondo la quale anche un'unica presunzione incentrata sul "consumo" di tovaglioli viene considerata sufficiente per sorreggere la ricostruzione del volume di ricavi⁷; o quella concernente gli accertamenti in tema di *transfer price*, secondo cui sarebbe sufficiente che l'Amministrazione dimostri che il prezzo praticato nelle transazioni infragruppo sia «apparentemente» inferiore a quello normale⁸; o ancora quella riguardante la c.d. presunzione di ristretta base societaria, laddove la limitatezza del numero di soci è considerata elemento sufficiente per presumere che il maggior reddito accertato in capo alla società di capitali sia stato percepito dai soci, addirittura anche quando la verosimiglianza di tale induzione è contraddetta *per tabulas* dalla stessa ricostruzione del reddito societario, basata sulla negazione dell'inerenza o della deducibilità di costi realmente sostenuti e, dunque, sull'assenza di redditi occultati⁹.

Ritengo sia dunque probabile che la perentorietà della disposizione del primo periodo («l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato») sottenda un chiaro monito al giudice tributario, con riferimento all'individuazione della parte onerata della dimostrazione, un monito che le Corti di merito stanno dimostrando di aver inteso, almeno stando alle prime pronunce¹⁰.

3. La rilevanza del secondo periodo del nuovo comma 5-bis - Senonché, questo risultato "minimale" non è a mio avviso sufficiente per spiegare la portata della novella sull'*onus probandi*.

5. Laddove è ricorrente l'idea che incomba sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza dei requisiti richiesti dalla legge per la deduzione o la detrazione: vd. ad esempio Cass., 11 giugno 2021, n. 16597.

6. Sul tema del sindacato di legittimità con riguardo alle disposizioni in materia di prova si veda, da ultimo, Cass., 5 aprile 2023, n. 9336.

7. Vd. Cass., 4 maggio 2021, n. 11593.

8. Vd. Cass., 20 maggio 2021 n. 13850.

9. Vd. Cass., 25 agosto 2022, n. 2532.

10. Vd. Corte Giust. Trib. I gr. Enna, sent. n. 1509 del 27 dicembre 2022; Giust. Trib. I gr. Reggio Emilia, sent. n. 293 del 30 dicembre 2022.

Per comprenderla appieno ritengo sia necessario leggere il primo periodo del nuovo comma 5-*bis* guardandolo dalla prospettiva del secondo periodo, il quale reca i criteri cui il giudice deve attenersi nella valutazione delle prove e le conseguenze che lo stesso deve trarre dalla mancanza delle prove.

In particolare, il secondo periodo sancisce che il giudice deve fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e deve annullare l'atto in caso di assenza, contraddittorietà o insufficienza della prova della fondatezza dell'atto.

Dunque, tale prova – che in forza del primo periodo incombe sull'Amministrazione – deve:

- › esistere nell'ambito del processo, il che implica che deve essere stata ritualmente prodotta in giudizio;
- › essere non contraddittoria, nel senso di essere lineare e coerente nel passaggio tra le premesse e le conclusioni cui conduce la singola prova, ma anche rispetto alle conclusioni cui possono condurre altre prove prodotte;
- › essere sufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale – in modo, dunque, rigoroso e con forte grado di attendibilità – le ragioni «oggettive» - lungi quindi da mere supposizioni – su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Ebbene, l'articolato e ricco lessico che connota la disposizione del secondo periodo induce a ritenere che la prova che l'Amministrazione deve dare debba essere una prova forte, congrua, univoca, attendibile.

Essa potrà essere anche di carattere presuntivo, ma l'inferenza che dal fatto noto conduce al fatto ignorato deve essere basata su una massima di esperienza seria e dotata di scientificità che consenta di condurre con elevato grado di probabilità alla dimostrazione del fatto ignorato, attraverso una previa analisi di tutti gli elementi indiziari, volta a scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza, in quanto non gravi né precisi, e una successiva valutazione degli stessi in combinazione tra loro, secondo la regola della c.d. convergenza del molteplice.

È quello che già richiede l'art. 2729 Codice civile, ma non è quello che spesso emerge dalle pronunce tributarie.

E, si noti, in difetto di una prova come sopra descritta, il legislatore prescrive che il giudice debba annullare l'atto impositivo, quale conseguenza della infondatezza della pretesa impositiva e/o sanzionatoria contenuta nell'atto e veicolata tramite l'atto nei confronti del contribuente¹¹.

Mi sembra, allora, che il secondo periodo, pur con la sua formulazione forse non del tutto ortodossa, faccia trasparire in modo chiaro la volontà del

11. Osserva in proposito F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario", in *Rass. trib.*, 2022, p. 788., come attraverso tale norma si esprime la positiva volontà del legislatore di assegnare al giudice tributario un ruolo decisivo nell'apprezzamento della prova specifica negli atti di causa.

legislatore di spazzare via ogni retaggio e ogni incrostazione della regola “*in dubio pro fisco*” (almeno con riferimento al giudizio sul fatto) e di sancire – evocando paradigmi e formule di matrice penalistica – la regola opposta, che potremmo definire “*in dubio pro contribuente*” e che potremmo declinare nel senso che la prova, che l’Amministrazione deve dare, deve condurre a ritenere la pretesa fondata “al di là di ogni ragionevole dubbio”.

Ciò a meno che non si voglia svalutare l’enunciato letterale, insolitamente ricco di aggettivi e di avverbi, forse sovrabbondanti ma portatori di un significato che a me sembra univoco e convergente.

Ed allora, volendo insistere nel parallelismo, così come, nel processo penale, l’imputato deve essere assolto «quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova ...», allo stesso modo, nel processo tributario, l’atto deve essere annullato quando la «prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente ...».

Non si tratta, a mio avviso, solo di un’assonanza formale, linguistica, tra il testo dell’art. 530, comma 2, Codice di procedura penale, e quello del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992: essa in realtà potrebbe riflettere l’idea di una similitudine tra la posizione del contribuente, sottoposto a controllo e ad accertamento, e quella dell’indagato e poi imputato, un’idea – che secondo me trova ampie conferme nella prassi e nel diritto vivente, nonostante i tentativi di potenziare la dimensione partecipata dell’accertamento – che vede la fase delle indagini come un momento fortemente (e direi necessariamente) inquisitorio e la formulazione della pretesa ancora connotata da forte carattere accusatorio, anche in considerazione delle conseguenze sanzionatorie particolarmente (e direi giustamente, nella prospettiva della deterrenza e della tenuta del sistema) afflittive che si accompagnano alla formulazione della pretesa impositiva.

Di qui, probabilmente, la scelta di utilizzare una formulazione simile a quella del processo penale, non già per postulare una trasposizione delle regole di quel processo al giudizio tributario, ma per imprimervi l’impronta garantista che connota il processo penale, in considerazione delle implicazioni che l’accertamento tributario e l’irrogazione delle connesse sanzioni possono avere sulla dignità e sulla reputazione dei contribuenti¹².

4. Il nuovo comma 5-*bis* come tentativo di allontanamento dal paradigma del processo civile? - Ora, se questo è il significato del secondo periodo, esso illumina anche sulla portata del primo, nel senso che l’onere di provare la pretesa incombe sempre e solo sull’Amministrazione finanziaria, quale che sia l’oggetto della pretesa (fermo quanto poi dirò sull’inciso «in coerenza con la normativa sostanziale» e fatta eccezione per tutti i casi in cui lo stes-

12. In tal senso mi sembrano convincenti e condivisibili le parole di A. Giovannini, “Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove”, in *Giustizia Insieme*, 14 marzo 2023, il quale vede nella novella del comma 5-*bis* l’affermazione della presunzione di onestà del contribuente che l’A. fa discendere dal principio personalistico che innerva la nostra Costituzione.

so legislatore addossa sul contribuente l'onere probatorio)¹³, e quest'onere deve essere adempiuto in modo particolarmente rigoroso e attendibile, pena, in difetto (come pure in caso di insufficienza o di contraddittorietà della prova), l'annullamento dell'atto.

Il che potrebbe forse sottendere la volontà in qualche modo di affrancare – con riferimento al tema della prova – il giudizio tributario dal paradigma del processo civile¹⁴, nel quale, come noto, il principio sancito dall'art. 2697 Codice civile (che già parte della dottrina considerava non compatibile con il processo tributario) si salda con le regole dettate dall'art. 115 Codice di procedura civile (secondo cui il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti) e dall'art. 116 Codice di procedura civile – (secondo cui il giudice deve valutare dette prove secondo il suo prudente apprezzamento), per approdare ad un modello nel quale – pur essendo il contribuente il soggetto che ha l'onere di introdurre il giudizio e, dunque, quanto meno, di contestare formalmente i fatti posti a base della pretesa ed enunciati nell'atto impositivo o sanzionatorio, attraverso la formulazione dei motivi del ricorso – è sempre l'ente impositore – quale che sia l'oggetto della contestazione, e salve le eccezioni previste dalla legge – ad avere l'onere di provare i fatti ed è questa prova che deve essere valutata dal giudice secondo i criteri dell'esistenza, della congruità e della sufficienza sopra illustrati.

E ciò anche a prescindere dall'atteggiamento del contribuente, e dalle prove dei fatti estintivi o modificativi che lo stesso decida di fornire, nel senso che tali prove, se prodotte, potranno essere tenute in considerazione dal giudice per decidere sulla coerenza e sulla sufficienza di quelle prodotte dall'Amministrazione, ma, qualora non venissero prodotte, il giudice non sarebbe comunque esentato dalla valutazione di quelle offerte dall'Amministrazione e dovrebbe comunque annullare l'atto qualora queste non superino lo stringente vaglio di coerenza e di sufficienza che la norma richiede al giudice.

Di certo, comunque, anche se si volesse rimanere nell'alveo delle regole processualciviltistiche, non v'è più spazio per l'operatività del paradigma

13. Concordano nel ritenere che l'onere della prova incomba ora in capo all'Amministrazione finanziaria, anche con riferimento ai componenti negativi di reddito, anche S. Muleo, "Le nuove regole sulla prova nel processo tributario", in *Giustizia Insieme*, 20 settembre 2022; M. Basilavecchia, "Riprende il dibattito sulle motivazioni dell'accertamento e sulle prove", in *Il Sole 24 Ore, Modulo 24 Accertamento e Riscossione*, 10 ottobre 2022; S. Donatelli, "L'onere della prova nella riforma del processo", in *Rass. trib.*, 2023, p. 41; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 78.

14. Per il definitivo abbandono del riferimento all'art. 2697 c.c., anche perché non v'è più la necessità di supplire alla mancanza di una disposizione *ad hoc* nel processo tributario, vd. G. Melis, "La legge 130 del 2022: lineamenti generali", in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022. In tal senso vd. anche S. Donatelli, "L'onere della prova nella riforma del processo", cit., p. 28. Già in passato G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 579, sosteneva che la regola per cui l'incombenza dell'onere della prova sul soggetto che vanta una pretesa si basa, prima ancora che in una norma di legge, in una regola di buon senso e di ragionevolezza, e quindi che l'operatività di tale regola non passa necessariamente per l'operatività dell'art. 2697 c.c.

dell'art. 2697 Codice civile per come è stato spesso applicato, con "benevolenza" a favore del Fisco e un sostanziale ribaltamento dell'onere sul contribuente, anche a fronte di ricostruzioni approssimative e meramente ipotetiche¹⁵.

Ne dovrebbe conseguire, ad esempio, l'insufficienza del solo elemento dell'antieconomicità della condotta a fondare l'accertamento presuntivo di maggiori ricavi o la pretesa indeducibilità dei costi; la necessità, per l'Amministrazione, di dimostrare che i prezzi pattuiti nelle transazioni con «imprese associate» estere non sono in linea con i prezzi di libera concorrenza anche quando si tratta di rettificare i costi sostenuti dall'impresa italiana; l'onere per l'Amministrazione di provare, sempre in modo rigoroso, che gli acquisiti di beni o servizi non sono stati realmente effettuati oppure che le forniture sono state effettuate da soggetti diversi e, in questo secondo caso, dimostrare, in base ad elementi oggettivi, convergenti e attendibili, non mere supposizioni, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il suo acquisto si inseriva in un contesto evasivo; l'insufficienza della ristrettezza della compagine societaria a sorreggere la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, specie quando l'accertamento in capo alla società attiene all'indeducibilità di costi realmente sostenuti; più in generale, l'insufficienza di tutte quelle ricostruzioni *lato sensu* presuntive, ma in realtà molto spesso meramente ipotetiche, nelle quali la ricostruzione dei ricavi e/o del reddito non dichiarati si basa su mere supposizioni o su approssimativi e generici riferimenti a non meglio identificati campioni di contribuenti, selezionati dai singoli uffici, oppure attribuendo rilevanza inferenziale a singoli elementi, decontestualizzati rispetto al complesso dei fattori che compongono la realtà aziendale.

5. Sulla necessità di inquadrare sistematicamente il nuovo comma 5-bis nel contesto delle disposizioni sostanziali e procedurali che governano la materia - Ora, non mi sfugge che tale ricostruzione della portata della regola processuale potrebbe prestare il fianco a non infondate contestazioni, giacché la pretesa di una prova forte, univoca e congrua in capo all'Amministrazione, associata all'annullamento dell'atto in mancanza di detta prova, po-

15. Si registra in dottrina una sostanziale convergenza sull'idea che l'introduzione del nuovo comma 5-bis imporrà al giudice una valutazione molto più rigorosa e stringente del materiale probatorio - spesso di carattere meramente indiziario - prodotto in giudizio dall'Amministrazione finanziaria: vd. E. De Mita, "Il giusto processo fiscale sposta l'onere della prova verso l'Amministrazione", in *Il Sole 24 Ore*, 27 settembre 2022; F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario", cit., p. 788-789; G. Melis, "La legge 130 del 2022: lineamenti generali", in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022; F. Pistolesi, "Onere della prova al Fisco in nome di efficienza e trasparenza", in *Il Sole 24 Ore*, 12 agosto 2022; A. Giovannini, "Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove", cit., 14 marzo 2023; G. Moschetti, "Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo", in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, p. 8; A. Lovisolo, "Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992", in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 49; P. Coppola, "Prova e valutazione del relativo onere nel processo", ora in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 168.

trebbe creare le premesse per realizzare delle aree di impunità tutte le volte in cui l'Amministrazione non sia in condizione di ottenere detta prova¹⁶.

Si tratta di una situazione – quella della impossibilità di reperire la prova dell'accusa – che viene accettata nell'ordinamento penale – come noto dominato dalla presunzione di non colpevolezza, di cui all'art. 27, comma 2, Cost., ma anche caratterizzato dalla previsione di amplissimi e penetranti poteri di indagine a disposizione del Pubblico Ministero e della Polizia Giudiziaria per il reperimento delle prove a carico dell'indagato – e che invece merita ora, alla luce delle modifiche di cui ci stiamo occupando, di essere attentamente considerata nella prospettiva dell'ordinamento tributario – come noto imperniato sul dovere di contribuire alle spese pubbliche, sancito dagli artt. 53 e 2 Cost., e, nel contempo, caratterizzato dalla previsione di poteri di indagine in capo all'Amministrazione certamente significativi, ma non certo così pervasivi come possono essere quelli previsti in sede penale.

Per questo ritengo che sia opportuno procedere ad un inquadramento sistematico della disposizione recata dal nuovo comma 5-bis, che tenga conto anche delle norme sostanziali e di quelle procedurali che governano la materia.

Ed è forse anche questo il significato che si potrebbe attribuire all'inciso «comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale», che il legislatore ha inserito nel corpo del secondo periodo del comma 5-bis, con tutta probabilità per riferirsi alle numerose presunzioni legali relative e ai diversi casi in cui il legislatore riversa sul contribuente l'onere di dimostrare determinate circostanze per sottrarsi all'applicazione di certe disposizioni (penso alle norme in tema di CFC o di dividendi provenienti da soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata), ma che verosimilmente può avere anche una portata più ampia, quale richiamo ad una lettura contestualizzata della novella in una prospettiva di sistema più allargata rispetto alla sola dimensione processuale¹⁷.

Ebbene, in questa prospettiva è qui sufficiente richiamare sinteticamente che il dovere di contribuire alle spese pubbliche è accompagnato dalla previsione di una serie di obblighi in capo al contribuente, che vanno dalla dichiarazione, alla tenuta delle scritture contabili, alla conservazione dei do-

16. Come giustamente segnala anche S. Muleo, "Le nuove regole sulla prova nel processo tributario", in *Giustizia Insieme*, 20 settembre 2022.

17. Sembrano qui riaffiorare le idee di Tesaurò il quale sosteneva che nei processi amministrativi di impugnazione valgono regole che distribuiscono l'onere della prova in ragione del riflesso della situazione sostanziale, per cui l'Amministrazione Finanziaria è «gravata di oneri di prova, non in quanto si pone come creditrice, ma in quanto si pone come autrice di un atto, sottoposto a verifica giudiziale» (F. Tesaurò, "L'onere della prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 85). Di conseguenza, riteneva l'Autore, la realtà procedimentale (in cui l'Amministrazione Finanziaria ha il potere di richiedere, ed il contribuente ha l'onere di fornire, documenti e circostanze utili all'accertamento dei fatti) «si proietta nel processo, ove la distribuzione dell'onere (o degli oneri) di prova deriva dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio dei litiganti» (vd. F. Tesaurò, "La prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, p. 96). In tal senso vd. anche N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 80.

cumenti, fino ai più generali – ma non meno cogenti – doveri di collaborazione e di buona fede¹⁸.

Detto dovere di contribuzione, poi, è sì assistito dalla previsione di poteri di indagine certamente penetranti in capo all'Amministrazione finanziaria, ma che comunque non assicurano la possibilità di superare tutte le eventuali resistenze del contribuente nella fase del controllo, né a tal fine sono sufficienti le conseguenze previste dalla legge in caso di mancata collaborazione del contribuente, conseguenze di carattere sanzionatorio (art. 11 D.Lgs. n. 471/1997), di inutilizzabilità dei documenti sottratti all'ispezione (art. 52, comma 5, D.P.R. n. 633/1972) e di quelli non esibiti o non trasmessi (art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973) e di possibilità di accedere all'accertamento induttivo extracontabile (art. 39, comma 2, lett. d-bis, D.P.R. n. 600/1973), le quali tuttavia non sempre sono idonee a colmare il *gap* informativo derivante dall'estraneità dell'Amministrazione finanziaria rispetto ai fatti che integrano il presupposto del tributo.

Esiste, dunque, il rischio che la regola processuale, se intesa senza alcun contemperamento, consenta al contribuente di sfruttare atteggiamenti reticenti, o addirittura ostruzionistici, durante la fase delle indagini, per non consentire all'Amministrazione di ottenere quelle prove che essa *deve* produrre in giudizio a supporto della pretesa, onde evitare l'annullamento dell'atto impositivo o sanzionatorio.

Banalmente, basti pensare che, di fronte alla richiesta dell'Amministrazione, il contribuente potrebbe evitare di consegnare la documentazione comprovante il sostenimento dei costi, mettendo quindi l'Amministrazione nella condizione di non poter produrre la prova della indeducibilità del componente negativo.

È chiaro che tale conclusione non sarebbe accettabile.

Sicché, per evitare simili assurdi risultati – che verosimilmente metterebbero la disposizione in contrasto con gli interessi sottesi agli artt. 53 e 2 Cost., oltre che con le regole del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. – dovremmo comunque ritenere che sì l'onere della prova incombe sempre sull'Amministrazione e che sì detta prova deve essere forte, attendibile e coerente, ma che detta prova è raggiunta se – di fronte alle richieste dell'Amministrazione, nel contesto del legittimo esercizio dei poteri di indagine – il contribuente, violando il dovere di collaborazione che su di esso incombe, non fornisce i documenti che esso – «in coerenza con la normativa tributaria sostanziale» (e procedimentale) – ha l'obbligo di redigere, di detenere e di conservare al fine della deducibilità dei costi, della non imposizione di componenti positivi, della possibilità di beneficiare di agevolazioni e altri regimi di favore o comunque derogatori rispetto alla disciplina generale

18. Sui rapporti tra obblighi posti a carico del contribuente dalla normativa sostanziale e procedimentale ed oneri probatori vd. G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 588 s.; nonché A. Marcheselli, "Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un "case study" in materia di "transfer pricing", in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, p. 213 s.

(penso, ad esempio, alla documentazione concernente gli investimenti in beni ad alto contenuto tecnologico per beneficiare del c.d. iperammortamento; a quella dei costi di ricerca e sviluppo, per ottenere il relativo credito; a quella necessaria per rientrare nel regime PEX; a quella dei lavori di ristrutturazione e di efficientamento energetico, per accedere ai relativi bonus e superbonus; a quella relativa al trasporto della merce in un altro Stato dell'UE per accedere al regime di non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, ecc.).

In tali circostanze, l'atteggiamento ostruzionistico e contrario ai doveri di collaborazione e buona fede del contribuente, lo ripeto, a fronte del legittimo esercizio dei poteri di indagine (attuato nel pieno rispetto delle prescrizioni legislative), con riferimento ai documenti che il contribuente è obbligato a redigere e a conservare (scritture contabili, contratti, contabili dei pagamenti, ecc.) per poter ottenere una deduzione, una detrazione o un'agevolazione, ebbene detto atteggiamento dovrebbe non solo condurre all'irrogazione di una sanzione, non solo inibire l'utilizzo della documentazione in sede accertativa e contenziosa, ma altresì essere considerato sufficiente a sorreggere la prova presuntiva di mancanza di detta documentazione e, dunque, di mancanza dei presupposti per avere diritto alla deduzione, alla detrazione o ad un particolare regime.

Non sarebbe questo un rovesciamento dell'onere probatorio, rispetto alla chiara regola del novello comma 5-bis, ma un contemperamento di detta regola – che trova comunque un addentellato nel testo della disposizione – per evitare che la stessa si trasformi da presidio di garanzia a mezzo per assicurare l'impunità di comportamenti evasivi.

6. Il nuovo comma 5-bis e la regola della “vicinanza della prova” - Ciò senza peraltro dover ricorrere alla regola della vicinanza della prova, una regola sicuramente di rilievo nel contesto del processo civile, concepita come deroga rispetto al paradigma dell'art. 2697, legittimata dall'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa, che ha trovato ingresso anche nel giudizio tributario¹⁹, prima della recente riforma, ma che talvolta ha rappresentato un *escamotage* per ribaltare sul contribuente l'onere probatorio sul presupposto che il fatto da provare (che l'Amministrazione avrebbe dovuto provare) attiene alla sua sfera giuridica.

19. Sulla quale particolare enfasi pone S. Muleo, “Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario”, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 603 s.; il quale comunque non manca di segnalare l'applicazione talvolta non coerente da parte della giurisprudenza: S. Muleo, “Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove”, cit., p. 83 s. In senso critico sul punto vd. anche G. Vanz, “Criticità nell'applicazione delle regole giurisprudenziali della “vicinanza della prova””, in *Dir. prat. trib.*, 2021, I, 2584 s.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 77; nonché, con specifico riferimento alle contestazioni in materia di *transfer pricing*, A. Marinello, “Processo tributario e controversie in tela di *transfer pricing*”, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 786 s. Sul principio elaborato dalla Corte di Giustizia UE della «facilità e vicinanza della prova» e sulle ricadute sulla distribuzione dell'onere della prova, anche in considerazione della partecipazione del contribuente all'accertamento, vd. anche G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 247 s.

Essa, peraltro, se applicata in modo generalizzato, rischia di essere deresponsabilizzante per l'Amministrazione finanziaria, la quale potrebbe non essere indotta a condurre indagini particolarmente accurate e approfondite, sapendo che, attraverso detta regola, l'onere dimostrativo sarebbe comunque rovesciato sul contribuente, in quanto soggetto più vicino alla prova, e rischia altresì di contrastare con le finalità cui dovrebbe tendere l'azione di controllo, consistente nel reperimento degli elementi per ricostruire l'effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto ad indagine.

Una regola che sembra ora incompatibile con la formulazione – e con quella che pare essere la *ratio* – del nuovo comma 5-*bis*²⁰ la cui sopravvivenza nel giudizio tributario – in chiave derogatoria rispetto al comma 5-*bis* – potrebbe a tutto concedere essere riconosciuta come criterio meramente sussidiario²¹, sempre al fine di accedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata della novella, da applicare per superare comportamenti ostruzionistici del contribuente nella fase delle indagini (nel senso sopra precisato), che potrebbero impedire all'Amministrazione di acquisire legittimamente le prove che la stessa ha l'onere di produrre in giudizio, onde evitare l'annullamento dell'atto impositivo o sanzionatorio.

Il che sarebbe in linea con la conclusione sopra proposta, che valorizza l'inciso della «coerenza con la normativa tributaria sostanziale» contenuto nel comma 5-*bis*.

7. Il nuovo comma 5-bis e il dovere dell'Amministrazione finanziaria di raccogliere le prove prima dell'emissione dell'atto impositivo o sanzionatorio - V'è poi un punto da chiarire, onde scongiurare un equivoco che potrebbe derivare dalla formulazione del riferimento, contenuto nel primo periodo, al fatto che l'Amministrazione debba fornire la prova "in giudizio".

Di certo è da escludere che l'Amministrazione possa disinteressarsi della prova nella fase accertativa: i principi costituzionali di capacità contributiva, da un lato, e di imparzialità e buon andamento, dall'altro, che informano l'attività di controllo conducono a considerare sempre attuale e valida l'affermazione di Allorio secondo cui l'Amministrazione deve dare prima di tutto a se stessa la prova della fondatezza della pretesa, il che significa che l'Amministrazione dovrebbe astenersi dall'emettere l'atto impositivo o sanzionatorio in mancanza di una prova convincente delle violazioni imputate al contribuente.

20. Contra S. Muleo, "Le nuove regole sulla prova nel processo tributario", cit., il quale ritiene che il comma 5-*bis*esprima «la ricaduta positiva, ed un indiretto riconoscimento, del criterio della vicinanza della prova», sul presupposto – che tuttavia la giurisprudenza della Cassazione non sembra sempre condividere – che la parte più "vicina" alla prova sarebbe l'Amministrazione finanziaria in virtù dei poteri di indagine ad essa riconosciuti dalla legge. Nello stesso senso, vd. E. Della Valle, "La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario", cit., 2022, p. 3807 s.; G. Moschetti, "Il comma 5-*bis*dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/92: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo", cit., p. 8.

21. In tal senso, vd. anche A. Giovannini, "Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove", cit.; C. Califano, "Irrilevanza dell'intervento normativo di riforma del "nuovo" onere della prova?", in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022; S. Donatelli, "L'onere della prova nella riforma del processo", cit., p. 45.

Sicché il riferimento al «giudizio», quale “luogo” in cui l’Amministrazione deve dare la prova, non dovrebbe essere inteso nel senso di consentire all’Amministrazione di emettere accertamenti senza aver prima raccolto le prove (prove adeguate e rigorose, come detto), alterando la scansione chiaramente delineata dal Titolo IV del D.P.R. n. 600/1973 (per limitarci alle imposte dirette), e riservandosi di raccogliere dette prove in un secondo momento, una volta che il contribuente abbia instaurato il giudizio.

Il che peraltro non significa che il compendio probatorio utilizzabile dall’Amministrazione in giudizio sia limitato a quanto raccolto durante la fase delle indagini: questo deve certo essere – di per sé, sulla scorta di una valutazione che l’ente impositore deve fare, illuminato dai principi di capacità contributiva e di imparzialità e buon andamento – idoneo a sostenere la pretesa; ma potrebbe ben essere integrato da eventuali ulteriori elementi ottenuti successivamente, come pure da altre prove che l’Amministrazione ritenga di acquisire e produrre il giudizio, anche per contrastare eventuali prove prodotte dal contribuente²². Del resto, la stessa previsione della possibilità di ammettere in giudizio la testimonianza scritta, da assumere con le forme di cui all’art. 257-*bis*, Codice di procedura civile, conferma l’idea che il compendio probatorio di cui può avvalersi l’Amministrazione non sia limitato a quanto già acquisito prima del processo, a meno che non si voglia pervenire all’assurda e incostituzionale conclusione (contraria all’art. 111 Cost.) di ritenere che l’assunzione della testimonianza scritta sia consentita ad una sola delle parti e non all’Amministrazione.

Semmai, il punto su cui interrogarsi è se, attraverso il riferimento al “giudizio”, il legislatore abbia inteso escludere che l’ente impositore debba indicare le prove che lo stesso intende porre a base della pretesa formulata nell’atto impositivo o sanzionatorio.

Si ritorna qui sul noto e annoso dibattito della distinzione tra motivazione e prova, distinzione piuttosto chiara sul piano concettuale, ma che si rivela meno netta nel momento applicativo, specie allorché la prova consiste in una presunzione semplice, la quale si sostanzia in un ragionamento che per forza di cose deve essere contenuto nella motivazione dell’atto impositivo²³.

Ora, a me pare che, da un lato, il principio di trasparenza dell’azione amministrativa, e, dall’altro, il diritto di difesa del contribuente dovrebbero deporre nel senso che, nella motivazione dell’atto, l’ente impositore quanto meno indichi quali sono le prove sulla base delle quali formula la pretesa e indichi altresì in quale modo, con l’utilizzo di quali poteri, ha acquisito dette prove, al fine di consentire al contribuente di decidere, in modo pienamente consapevole, se instaurare o meno il giudizio.

22. In tal senso, vd. S. Muleo, “Le nuove regole sulla prova nel processo tributario”, cit.

23. Mi limito qui a richiamare R. Lupi, “Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’Iva”, in *Riv. dir. fin.*, 1987, p. 274.

Ed in questo senso spingono inequivocabilmente alcune disposizioni procedurali, quali l'art. 56, comma 2, del D.P.R. n. 633 (laddove si fa riferimento ai «relativi elementi probatori») e l'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 (laddove si fa riferimento agli «elementi probatori» dei fatti attribuiti al trasgressore), inspiegabilmente non riprodotte nell'art. 42 del D.P.R. n. 600.

Tuttavia mi chiedo (anche se questa non è la sede per approfondire) se la mera indicazione degli elementi probatori sia sufficiente per rispettare appieno i principi costituzionali sopra richiamati ovvero se sia necessaria l'allegazione degli stessi all'atto impositivo. Penso, ad esempio, ad un documento non noto al contribuente: la mera indicazione dello stesso, senza la sua allegazione, può dirsi sufficiente per consentire al contribuente di decidere se instaurare o meno il giudizio? E, prima ancora, può essere sufficiente per valutare se effettivamente l'Amministrazione abbia dato a se stessa la prova della fondatezza dell'atto impositivo? La risposta dovrebbe essere negativa, tanto è vero che, in caso di motivazione *per relationem*, la legge prevede che l'atto richiamato (che potrebbe anche essere un verbale contenente la dichiarazione resa da un terzo), laddove non conosciuto dal contribuente, debba essere allegato all'accertamento (art. 7 dello Statuto del contribuente) o quanto meno riprodotto nel suo contenuto essenziale (art. 42, comma 2, D.P.R. n. 600/1973).

In definitiva, mi pare che con il riferimento al «giudizio» il legislatore abbia semplicemente voluto enfatizzare il principio secondo cui la prova deve essere prodotta nel processo, essendo quella e solo quella la sede nella quale il giudice può conoscere di detta prova ed è tenuto a valutarla secondo i parametri di adeguatezza e rigorosità prima indicati, senza tuttavia preoccuparsi (il legislatore) della questione che sta a monte, vale a dire se l'Amministrazione, nel momento in cui emette l'atto impositivo o sanzionatorio debba già disporre delle prove che ritiene sufficienti a sorreggere la pretesa²⁴, e se dette prove debbano essere allegate o comunque messe a disposizione del contribuente, questione che, a mio modo di vedere, può essere risolta in senso favorevole attraverso un'interpretazione sistematica delle disposizioni che regolano l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni.

8. Il nuovo comma 5-bis nel contesto dei poteri istruttori del giudice tributario - Per concludere queste prime osservazioni sulla novella del comma 5-bis, ritengo sia ora necessario contestualizzare la disposizione nel corpo

24. Sui riflessi del nuovo comma 5-bis sul tema della motivazione dell'accertamento e sulla necessità che l'Amministrazione acquisisca preventivamente le prove a carico del contribuente, vd. E. De Mita, "Il giusto processo fiscale sposta l'onere della prova verso l'Amministrazione", in *Il Sole 24 Ore*, 27 settembre 2022; M. Basilavecchia, Riprende il dibattito sulle motivazioni dell'accertamento e sulle prove, cit.; P. Coppola, "Prova e valutazione del relativo onere nel processo", cit., p. 168; C. Califano, "Irrelevanza dell'intervento normativo di riforma del "nuovo" onere della prova?", cit.; G. Moschetti, "Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/92: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo", cit., p. 6-7.

dell'art. 7 nel quale essa è stata inserita. In particolare, il profilo da chiarire attiene al rapporto tra le regole in tema di prova contenute nel comma 5-bis e quelle dei commi 1 e 2 che riguardano i poteri istruttori delle Corti di Giustizia Tributaria.

Sappiamo che la Corte di Cassazione è orientata nel senso di ritenere che detti poteri – che sono sì discrezionali, ma non arbitrari – non possono essere utilizzati per sopperire a carenze probatorie delle parti su cui incombe l'onere, ma solo in funzione integrativa, non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio, da utilizzare in situazioni di incertezza, allorquando non sia possibile giungere ad una sentenza ragionevolmente motivata, e, soprattutto, sempreché la parte su cui grava l'onere dimostrativo si trovi nella condizione di non avere la possibilità di acquisire la prova, ad esempio perché questa consiste in documenti in possesso dell'altra parte o di terzi²⁵.

La disamina della giurisprudenza di legittimità su quello che viene definito il “soccorso istruttorio” lascia dunque trasparire come la Corte si muova su un crinale molto stretto, riconoscendo al giudice tributario un potere acquisitivo, ma circoscrivendolo a casi eccezionali, per non sconfessare la natura dispositiva del giudizio.

Ebbene, la riforma del processo non ha toccato i commi 1 e 2 dell'art. 7, sicché i poteri acquisitivi del giudice non sono stati eliminati e devono pertanto essere fatti convivere con le regole del comma 5-bis.

A me pare che questa convivenza possa essere ridisegnata nei seguenti termini.

Posto che è inequivocabilmente sancito che è l'Amministrazione finanziaria la parte che ha l'onere della prova (ad eccezione dei casi di rimborso e di quelli in cui tale onere è invertito per disposizione di legge), posto che la prova che si pretende dall'Amministrazione deve essere particolarmente attendibile e rigorosa (in linea con i parametri previsti dal secondo periodo del comma 5-bis) e posto, infine, che, in difetto di una siffatta prova, l'atto deve essere annullato, mi sembra che i margini per il “soccorso istruttorio” da parte del giudice si siano piuttosto ridotti.

In altri termini, se l'Amministrazione non produce in giudizio il documento che dovrebbe rappresentare, nella prospettazione della stessa Amministrazione, la prova della pretesa, tale documento non può essere acquisito dalla Corte, nemmeno se si tratta del processo verbale di constatazione i cui contenuti non siano riprodotti nell'avviso di accertamento.

Allo stesso modo, qualora la prova prodotta in giudizio dall'Amministrazione sia contraddittoria o non sufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni su cui si fonda la pretesa, detta prova non potrà essere integrata dalla Corte, ricorrendo ai suoi poteri di acquisizione.

In questi casi, infatti, la Corte dovrà prendere atto della mancanza o della

25. Vd., ex multis, Cass., 23 dicembre 2019, n. 34393; 11 maggio 2021, n. 12383; 25 ottobre 2021, n. 29856.

contraddittorietà o dell'insufficienza della prova e dovrà annullare l'atto impugnato.

Ciò non significa, tuttavia, che i commi 1 e 2 siano di fatto abrogati, posto che – anche a fronte delle nuove regole sulle prove contenute nel comma 5-*bis* – rimangono degli spazi per l'esercizio dei poteri istruttori del giudice tributario.

Ad esempio, detti poteri potranno essere utilizzati – nei limiti tracciati dalla Cassazione – in “soccorso” del contribuente, nei casi in cui lo stesso non sia in condizione – per cause non dipendenti dalla sua volontà – di acquisire gli elementi che potrebbero consentirgli di contestare il compendio probatorio offerto dall'Amministrazione, dimostrandone l'insufficienza, l'inattendibilità o la contraddittorietà.

O, ancora, nei casi di particolare complessità tecnica, per capire se la prova offerta dall'Amministrazione sia effettivamente decisiva e sufficiente per dirimere la questione, il giudice potrà ricorrere alla consulenza tecnica.

Ma, soprattutto, ritengo che detti poteri potranno essere utilizzati in “soccorso” dell'Amministrazione nei casi in cui la stessa non sia in grado di superare gli atteggiamenti ostruzionistici del contribuente sopra indicati e, di conseguenza, non riesca ad ottenere, nonostante il corretto e legittimo esercizio dei poteri di indagine, prove dotate dei requisiti di precisione, rigore e attendibilità ora richiesti in modo perentorio dalla legge.

Anche da questa prospettiva, dunque, il sistema delineato dalla riforma mi sembra acquisisca una sua coerenza ed un suo equilibrio, garantendo che l'imputazione dell'onere della prova in capo alla sola Amministrazione e la qualificazione di detta prova trovino comunque un bilanciamento che permetta di evitare la creazione di aree di impunità a beneficio dei contribuenti che, attraverso comportamenti ostruzionistici, non consentano all'Amministrazione di acquisire le prove che la stessa deve prima di tutto offrire a se stessa e poi produrre in giudizio a supporto della pretesa.