



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



IL PROCESSO TRIBUTARIO DOPO LA RIFORMA: RIFLESSIONI OPERATIVE

Le novità dell'istruttoria nel processo tributario

Mariacarla Giorgetti

17 maggio 2023



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Legge n. 31.8.2022, n. 130

di riforma del processo tributario

La riforma della disciplina del processo tributario innova l'art. 7 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546. **Vengono introdotte:**

la prova testimoniale (nuovo testo del comma 4)

rinnovata la disciplina dell'onere della prova (comma 5-bis)

le regole sul mancato accoglimento della proposta di mediazione (nuovo comma 9-bis dell'art. 17-bis)

le regola sulla conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria (nuovo art. 48-bis.1).

Il contraddittorio nell'accertamento con adesione

Ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. n. 218/97, l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente.

La procedura può iniziare o su invito dell'Amministrazione Finanziaria o su istanza del medesimo contribuente quando via siano stati accessi, ispezioni o verifiche o quando gli sia stato notificato un atto di accertamento.

L'obiettivo è evitare di dover ricorrere la procedura contenziosa, riuscendo piuttosto a trovare una bonaria soluzione della questione.

Il **contraddittorio** tra contribuente e amministrazione finanziaria è la fase centrale della procedura.

Il nuovo **art. 5-ter, comma 1** del D. Lgs. n. 218/97, rubricato “invito obbligatorio” prevede che l’ufficio fiscale competente, “fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l’invito a comparire di cui all’articolo 5 per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento”.

L'instaurazione del contraddittorio è **obbligatoria** per la definizione degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Ivie, Ivafe e Iva.

La mancata instaurazione provoca **l'invalidità dell'atto impositivo**, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato rispettato (c.d. **prova di resistenza**).

Eccezioni al contraddittorio obbligatorio:

- casi di **particolare urgenza**, specificatamente **motivata**, o nelle ipotesi di **fondato pericolo per la riscossione**, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito a comparire (comma 4);
- nei casi di avvisi di accertamento o di rettifica parziale, disciplinati agli articoli 41-bis D.P.R. 600/1973 e 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972;
- nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (Cfr. la circolare AE n. 17/E/2020).

Il verbale di accertamento con adesione

La procedura di accertamento è sempre documentata da un **processo verbale**, di cui il contribuente ha diritto di ricevere copia.

Esso ha due funzioni:

- **Narrazione** in generale di quanto accaduto
- Dare atto delle **violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie e delle dichiarazioni rese dal contribuente**

In quanto tale, esso è **utilizzabile come prova documentale liberamente apprezzabile** in sede giudiziale, in caso di esito negativo della fase precontenziosa.

Il ricorso-reclamo nel processo tributario

Il reclamo in mediazione tributaria, disciplinato dall'art. **17-bis** del d.lgs. n. consente di risolvere le controversie in materia tributaria di **valore non superiore a 50.000,00 euro**.

È un **ricorso giurisdizionale** che produce anche effetti di un ricorso amministrativo.

Consente di richiedere all'Agenzia delle Entrate **l'annullamento di un atto** che si ritiene illegittimo e per il quale si intende presentare ricorso.

La procedura può durare al **massimo 90 giorni** dalla data di notifica, ma se, interessato, il contribuente può (e ha l'onere di) costituirsi in giudizio entro il 30 giorno successivo ed avrà inizio la fase giudiziale vera e propria.

N.B. Non si tratta di una fase amministrativa introdotta dal reclamo, fase che precederebbe quella giurisdizionale.

Può parlarsi di «**fase para-giurisdizionale**», considerato che al ricorso è attribuita **natura giurisdizionale**, ma anche quella di un reclamo.

Esso mira a consentire, dopo l'instaurazione del processo, il riesame dell'atto impugnato da parte dell'ente impositore, riesame “volto all'annullamento totale o parziale dell'atto” (così il «vecchio» art. 17-*bis*, comma 8).

Gli effetti di reclamo comportano per l'ente l'espletamento non già di una mera funzione di amministrazione attiva bensì di una attività di riesame pregiudiziale della correttezza dell'atto impositivo impugnato.

L'attività istruttoria sarà sommaria, limitandosi il giudice a verificare il contenuto e la tempestività del ricorso, la correttezza della procura, la produzione di documenti e motivi aggiunti e il deposito di documenti e memorie.

Tuttavia, **l'art. 15, comma 2-octies** amplia il potere istruttorio in materia di spese processuali poiché la Corte di giustizia tributaria ha il potere di **formulare autonomamente una proposta conciliativa** nel corso del processo.

Se questa non è “accettata dall'altra parte senza giustificato motivo”, le spese del giudizio restano a carico di quest'ultima *“maggiorate del 50%, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata”*.

N.B. il legislatore ha disciplinato il regime delle spese soltanto con riferimento all'ipotesi in cui venga avviato il giudizio, mentre nulla è previsto per i casi in cui, a seguito di accoglimento del reclamo o di avvenuta mediazione, non si addivenga alla fase giurisdizionale.

Quindi, dal punto di vista procedurale, la parte interessata, al fine di non incorrere nella condanna alle spese, ha l'onere di depositare una memoria nella quale il rifiuto della proposta conciliativa sia motivato sulla base di prove e di argomenti idonei a **dimostrare il “giustificato motivo”** del rifiuto.

Le novità sotto il profilo probatorio. La prova testimoniale.

Nuovo art. 7 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546:

ferma restando l'inammissibilità del giuramento, il nuovo comma 4 stabilisce che questa può essere ammessa ove sia **necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti**.

→ la novella recepisce quell'orientamento giurisprudenziale che già da tempo affermava la utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi, da acquisire nel rispetto degli artt. 6 e 47 della CEDU, da utilizzare come indizi.

La novella tiene conto della posizione della giurisprudenza europea.

Corte EDU, 23 novembre 2006, n. 73053: il divieto di prova testimoniale è stato considerato contrario ai principi del giusto processo in tutti quei casi in cui esso comporti un grave pregiudizio a carico del contribuente, il nuovo articolo 7, comma 4 prevede la possibilità **“eccezionale”, che il giudice ammetta la possibilità di fare ricorso alla testimonianza scritta nel corso del processo.**

Il nuovo art. 7, comma 4 del d.lgs. N. 546/1992 stabilisce dunque:

«Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale»

→ **N.B.** ai sensi dell'art. 257-*bis* c.p.c., la testimonianza scritta può essere utilizzata purché vi sia l'accordo delle parti, a differenza della norma speciale, che dovrà ritenersi prevalente, dell'art. 7.

La **testimonianza** nel processo tributario è dunque utilizzabile nel rispetto dei seguenti criteri:

- È **eccezionale e straordinaria** («ove sia necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti»)
 - Le modalità di assunzione sono quelle regolate dall'art. **257-bis c.p.c.**, sulla testimonianza scritta
- quindi il giudice dovrà anche valutare la “natura della causa” e “ogni altra circostanza”, come previsto dalla citata disposizione del codice di rito.

Il richiamo alla testimonianza scritta in luogo di quella orale è un modo per riportare tale mezzo di prova nell'alveo dei documenti utilizzabili nel procedimento tributario.

Resta fermo che, in presenza di **risposte ambigue, contraddittorie o incomplete** ovvero di circostanze tali da far sorgere il dubbio circa l'attendibilità della testimonianza resa per iscritto, la Corte adita possa assumere la **deposizione del testimone mediante l'audizione orale.**

In caso di dichiarazione mendace, è da ritenersi **applicabile l'art. 372 c.p.**, che disciplina il reato di **falsa testimonianza**, come indicato nel modello di testimonianza ex art. 257-bis c.p.c.: il testimone deve dichiarare “di aver letto e compreso le avvertenze contenute nelle istruzioni allegate al presente modulo circa l’obbligo di dire la verità e le conseguenze penali previste dalle leggi vigenti nel caso di testimonianza falsa o reticente”.

Il «nuovo» onere della prova

Nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992:

«L'amministrazione prova 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 riforma pone a carico dell'amministrazione tributaria l'onere della prova in giudizio “delle violazioni contestate con l'atto impugnato”.

Essa riguarda le controversie d'impugnazione di atti impositivi e le liti di rimborso, il giudizio sul fatto e i relativi poteri del giudice tributario.

Sebbene l'Amministrazione finanziaria possa raggiungere la prova dei fatti contestati anche **mediante il ricorso a presunzioni**, si ricorda che la motivazione dell'atto di accertamento, anche se esaustiva, da parte dell'amministrazione non equivale di per sé alla prova dei fatti in giudizio, ma tutela il contribuente rispetto all'esercizio del potere impositivo fiscale.

Le **presunzioni** rappresentano lo strumento del quale l'amministrazione si avvale maggiormente nel corso del giudizio: esse sono lo strumento attraverso il quale il legislatore riequilibra la situazione di asimmetria informativa tipica del processo tributario (esattamente all'opposto del contenzioso elettorale, ad esempio).

Il contribuente ha la "naturale" disponibilità dei fatti di causa, mentre l'amministrazione ha il compito di accertare la realtà dei fatti per potere efficacemente muovere contestazioni → criterio della c.d. **vicinanza alla fonte di prova.**

La norma è stata interpretata in due modi differenti:

- 1) **secondo la giurisprudenza di legittimità** il nuovo comma 5-*bis* non terrebbe conto della situazione di asimmetria, ma farebbe **applicazione della norma generale dell'art. 2697 c.c.** e porrebbe a carico dell'attore in senso sostanziale l'onere di provare i fatti a fondamento della domanda, stabilendo che se la prova manca, è insufficiente o contraddittoria, il giudice è tenuto a rigettarla.

In tale ottica resterebbero fuori dal campo di applicazione della disposizione tutti i casi in cui una presunzione abbia l'effetto di invertire l'onere della prova a carico contribuente.

Il nuovo comma 5 *bis* non disporrebbe un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma si tratta di una previsione normativa coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova che hanno attribuito all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

2) secondo la **giurisprudenza di merito** il nuovo comma 5-*bis* sarebbe una regola “autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell’onere della prova, superando così la portata dell’articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l’Amministrazione Finanziaria che è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d’impresa”

Al netto degli orientamenti sopra accennati, si ritiene che la nuova disposizione normativa debba “modulata” in relazione al caso di specie.

L'onere della prova a carico dell'Ufficio dovrà essere ritenuto più o meno flessibile a seconda del *thema decidendum* fissato dal ricorrente con la proposizione del ricorso.

La proposta di conciliazione

Con la stessa legge n. 130/2022, il legislatore è intervenuto anche sull'art. 17-*bis*, introducendovi il comma 9-*bis*.

L'art. 17-*bis* disciplina la mediazione tributaria e prevede che “per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con **rideterminazione dell'ammontare della pretesa**”.

Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica, entro il quale l'ente esamina il ricorso e, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente, formula d'ufficio una proposta “avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse”.

Il nuovo comma 9-bis stabilisce che se il reclamo o la proposta formulata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi del comma 5) non è accettata e la parte rifiutante risulterà poi soccombente sulla base di una sentenza che accoglierà le ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione essa sarà la condannata alle spese, che potrà “rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione”.

Se il ricorso-reclamo proposto dal contribuente non viene accettato ovvero il contribuente non accetta la proposta di mediazione formulata dall'ente, per le ragioni che sono state espresse nel ricorso introduttivo o nella fase di mediazione, la soccombenza di una delle parti comporta la sua condanna al pagamento delle spese del giudizio.

Come accade tra la mediazione e il processo civile, anche in questo caso la norma crea un ponte tra la fase precontenziosa e quella contenziosa, evidentemente al fine di sollecitare la risoluzione della controversia nella fase di “anticamera” rispetto alla sede giudiziale.

La **responsabilità personale** alla quale potrebbe andare incontro il funzionario in caso di “immotivato” rigetto del reclamo o rifiuto della proposta fa da incentivo all'accettazione della proposta.

In mancanza di ulteriori indicazioni, sembra che il giudizio della mancanza di motivazione relativamente al rigetto del reclamo o alla proposta non possa che essere rimessa ad una valutazione di carattere discrezionale del giudice tributario.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



IL PROCESSO TRIBUTARIO DOPO LA RIFORMA: RIFLESSIONI OPERATIVE

Le novità dell'istruttoria nel processo tributario

Mariacarla Giorgetti

17 maggio 2023