



DISEGNO DI LEGGE

d’iniziativa dei senatori SIRI, SALVINI, ROMEO, ARRIGONI, AUGUSSORI, BAGNAI, BARBARO, BERGESIO, BORGHESI, Simone BOSSI, BRIZIARELLI, BRUZZONE, CALDEROLI, CAMPARI, CANDURA, CANTÙ, CASOLATI, CORTI, DE VECCHIS, FAGGI, FERRERO, FREGOLENT, FUSCO, IWObI, LUNESU, MARIN, MARTI, MONTANI, NISINI, OSTELLARI, PAZZAGLINI, Emanuele PELLEGRINI, PEPE, PERGREFFI, PIANASSO, PILLON, PIROVANO, Pietro PISANI, PITTONI, PIZZOL, PUCCIARELLI, RIPAMONTI, RIVOLTA, RUFA, SAPONARA, SAVIANE, SBRANA, TESEI, TOSATO, VALLARDI, VESCOVI e ZULIANI

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA L'8 OTTOBRE 2019

Modifiche alla legge 27 luglio 2000, n. 212,
in materia di chiarezza e motivazione degli atti e dell'onere della prova

ONOREVOLI SENATORI. - Il presente disegno di legge inserisce nell'articolo 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, (cosiddetto statuto dei diritti del contribuente) alcune norme volte a chiarire i criteri generali di ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione finanziaria e contribuente, sia nel corso del procedimento di verifica ed accertamento che nella successiva ed eventuale fase giudiziale, nel rispetto dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 24, 53 e 97 della Costituzione (uguaglianza, diritto di difesa, capacità contributiva e buon andamento e imparzialità dell'amministrazione).

Alla luce di tali principi si è ritenuto necessario precisare nel comma 4-bis dell'articolo 7 dello statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal presente disegno di legge, che l'atto impositivo deve essere annullato se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o comunque se è insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Il che significa che le prove raccolte dall'amministrazione per essere considerate circostanziate e puntuali devono essere idonee a dimostrare tendenzialmente « oltre ogni ragionevole dubbio » la fondatezza della pretesa impositiva e delle sanzioni irrogate.

A tale scopo si evidenzia che le prove addotte dall'amministrazione finanziaria non possono essere considerate circostanziate e puntuali quando, di fronte alla descrizione del fatto che fonda la responsabilità del contribuente, è tuttavia possibile formulare un'ipotesi alternativa ragionevole intorno al medesimo fatto secondo il parametro dell'*id quod plerumque accidit*.

Deve dunque essere consentito al contribuente opporre alle presunzioni dell'Erario altrettante presunzioni contrarie in base alle quali sia possibile al primo dimostrare l'innattendibilità della ricostruzione presuntiva dell'ufficio senza dover necessariamente utilizzare prove certe spesso di difficile reperibilità anche per lo stesso contribuente.

Si intende così sottolineare l'esigenza di certezza richiesta sia all'amministrazione finanziaria nel procedimento di verifica e accertamento che al giudice tributario nella successiva fase contenziosa.

In questo modo si pone dunque un limite all'azione amministrativa, che non potrà sfociare in un atto impositivo o sanzionatorio laddove vi sia incertezza in merito alla condotta illecita del contribuente.

La disposizione costituisce altresì un limite al principio del libero convincimento del giudice che dovrà valutare la ricostruzione dei fatti e le prove addotte dalle parti attraverso una motivazione rigorosa, ancorché sintetica, delle ragioni alla base del proprio convincimento. Dovranno dunque essere chiarite le ragioni per le quali le ipotesi alternative a quella ritenuta fondata non possono essere accolte, evidenziandone la relativa irragionevolezza.

L'obiettivo è garantire che gli accertamenti siano fondati sul più ampio *standard* probatorio possibile, in grado di rendere la pretesa dell'ente impositore massimamente credibile, secondo criteri di alta probabilità logica di accadimento dei fatti contestati; il diritto del contribuente a pagare la giusta imposta comprende infatti anche il suo diritto a una valutazione completa e razionale degli elementi di prova sin dalla fase del procedimento amministrativo.

A tale scopo si deve partire dalla presunzione di correttezza del comportamento del contribuente. Questo implica che l'onere della prova incombe sull'ente impositore che deve dimostrare la fondatezza di ciascun elemento costitutivo della pretesa.

Dall'altro lato il contribuente avrà l'onere di provare i fatti su cui si fonda la propria eccezione. Si tratta di un principio immanente all'ordinamento tributario che riprende il criterio della ripartizione dell'onere della prova previsto dall'articolo 2697 del codice civile, con la precisazione che l'onere della prova è in primo luogo a carico dell'Amministrazione finanziaria, che, pur non prendendo l'iniziativa dell'instaurazione del giudizio, è la parte che fa valere la propria pretesa della quale pertanto è tenuta a dimostrare i fatti costitutivi. Il contribuente invece assume il ruolo sostanziale di parte resistente.

Il contribuente potrà depositare anche dichiarazioni scritte di terzi in merito ai fatti oggetto di contestazione rese attraverso lo strumento dell'atto notorio, così da dare piena garanzia alla veridicità di tali dichiarazioni. Queste ultime non introducono nel processo tributario la prova testimoniale, vietata ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ma hanno la funzione di bilanciare le dichiarazioni rilasciate ai verificatori in sede di verifica e frequentemente utilizzate nel giudizio tributario dagli enti impositori.

Situazione opposta si verifica nel caso in cui il contribuente richieda la restituzione di un tributo all'Amministrazione finanziaria. In questo caso si è precisato il principio, immanente nell'ordinamento, secondo cui esso deve provare i fatti che costituiscono il fondamento del suo diritto al rimborso (si veda il comma 4-ter dell'articolo 7 dello statuto dei diritti del contribuente introdotto dal presente disegno di legge).

Inoltre, al comma 4-quater dell'articolo 7 dello statuto dei diritti del contribuente, in-

trodotto dal presente disegno di legge, si è codificato il divieto, di matrice giurisprudenziale, di utilizzo di doppie presunzioni semplici ovvero di fondare gli accertamenti su correlazioni tra presunzioni semplici.

L'inammissibilità delle presunzioni di secondo grado si fonda sulla constatazione che le presunzioni semplici, ai sensi dell'articolo 2727 del codice civile, sono le conseguenze che un « giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato », sicché, come sostenuto dalla giurisprudenza, gli elementi che costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza.

Va da sé che le disposizioni codificate nell'articolo 7 dello statuto dei diritti del contribuente non inficiano l'applicabilità delle disposizioni speciali che prevedono l'inversione dell'onere della prova in capo ai contribuenti a seguito di presunzioni di legge o ulteriori oneri in capo all'amministrazione.

Vengono inoltre introdotte alcune modifiche al comma 7 dell'articolo 12 dello statuto del contribuente in relazione all'obbligo dell'amministrazione finanziaria, già previsto nella precedente versione della disposizione, di valutare le osservazioni e la documentazione prodotta dal contribuente destinatario di un processo verbale di constatazione.

Tali modifiche specificano la portata dell'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le deduzioni difensive e la documentazione prodotte dal contribuente sottoposto a verifica.

È pertanto stabilito che la valutazione delle osservazioni del contribuente deve tradursi nell'indicazione, nell'ambito della motivazione dell'avviso di accertamento, delle ragioni che hanno indotto l'amministrazione finanziaria a non accoglierle e nella dettagliata specificazione dei motivi per i quali la documentazione esibita non è stata ritenuta sufficiente o idonea ad evitare la notifica dell'avviso di accertamento. Si chiarisce così

che l'obbligo è previsto a pena di nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di motivazione. Obiettivo di tale modifica dunque è quello di rafforzare il rispetto del principio di buona fede e leale collaborazione tra le parti.

Infine viene modificato il secondo periodo del comma 7 citato, che prevede che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni, salvi casi di particolare e motivata urgenza previsti dalla legge. Al riguardo è recepito l'orientamento consolidatosi della Corte suprema di cassazione, in base al quale la « particolare » situazione legittimante la mancata osservanza del termine deve concernere elementi di fatto non soltanto cogenti ed insuperabili, ma anche estranei alla sfera di azione, organizzazione e responsabilità dell'Amministrazione finanziaria che procede alla verifica; pena, altrimenti, lo svuotamento sostanziale del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, sancito in via generale (in correlazione con l'espletamento di verifiche ed ispezioni

mediante accesso) dallo statuto dei diritti del contribuente. Tra le cause legittimanti l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento è altresì codificata l'ipotesi in cui sussista un fondato pericolo per la riscossione. In particolare il fondato pericolo per la riscossione deve essere valutato caso per caso, con riferimento alla situazione specifica e soggettiva del contribuente e deve essere tale da indurre a ritenere reale il rischio di comportamenti tesi a sottrarre beni disponibili ad eventuali azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione. Si tratta quindi di un pericolo che, sebbene supportato anche da elementi di carattere indiziario, deve configurarsi come attuale e non solo potenziale.

In particolare si è escluso che la ragione esimente dell'obbligo possa individuarsi nell'imminente maturazione del termine di decadenza dalla potestà accertativa, trattandosi appunto di evento riconducibile alla gestione dei tempi attraverso i quali si articola e sviluppa l'attività propria dell'amministrazione.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 7:

1) dopo il comma 4 sono aggiunti i seguenti:

«*4-bis.* L'atto impositivo deve essere annullato se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Il contribuente che eccepisca l'insussistenza di tali presupposti ha l'onere di provare i fatti su cui l'eccezione si fonda, anche mediante dichiarazioni scritte rilasciate da terzi con dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà sottoscritta ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

4-ter. In deroga a quanto previsto dal comma *4-bis*, il contribuente che vuol far valere il proprio diritto al rimborso deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

4-quater. È fatto divieto di utilizzo di doppie presunzioni semplici »;

2) la rubrica è sostituita dalla seguente: « Chiarezza e motivazione degli atti e onere della prova »;

b) all'articolo 12, il comma 7 è sostituito dal seguente:

« 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 devono essere valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvi casi di particolare e motivata urgenza o nell'ipotesi di fondato pericolo per la riscossione. Fuori dai casi previsti dalla legge, non costituisce motivo di urgenza la scadenza del termine per l'accertamento. La motivazione dell'avviso di accertamento deve dar conto, in modo specifico e articolato, delle ragioni che hanno portato l'ufficio impositore a disattendere le osservazioni e le richieste presentate dal contribuente e i documenti da esso prodotti, pena la nullità dell'atto stesso. 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, di cui al 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 ».

€ 1,00