

**La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione.  
Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte di Franco Gallo\***

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Analisi del quadro normativo - 3. Scomposizione della prova come dimostrazione e come elemento di conoscenza: conseguente attrazione della seconda alla sfera motivazionale - 4. Enunciazione delle prove e principio di imparzialità amministrativa - 5. Enunciazione delle prove e diritto di difesa - 6. (Segue): ininfluenza della qualificazione dell'atto di accertamento come provocatio ad opponendum - 7. Considerazioni conclusive.

1. *Premessa* - Oggetto della presente relazione è l'esame delle più rilevanti questioni affrontate dalla Suprema Corte sul contenuto della motivazione dell'atto di accertamento, con particolare riferimento alla indicazione ed alla dimostrazione della prova della pretesa tributaria. Dato ormai per acquisito che, secondo la dottrina e la giurisprudenza unanimi, ogni atto di accertamento deve essere provvisto di motivazione a pena di nullità e che l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale è a carico dell'Amministrazione finanziaria, il problema cruciale - che involge anche questioni di teoria generale concernenti la natura dell'atto di accertamento e la nozione di prova - è stabilire se la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa debba trovare specifica evidenziazione nell'atto, oppure possa essere indicata e, a maggior ragione, fornita anche successivamente in sede contenziosa. Il problema è, in altri termini, stabilire se sia sufficiente la mera esposizione nella motivazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche su cui si basa l'accertamento, oppure se sia necessario indicare anche gli specifici elementi idonei a dimostrare tali presupposti. Avendo riguardo alla normativa vigente fino al 1990 - e, quindi, escludendo l'applicabilità della norma generale sulla motivazione degli atti amministrativi contenuta nell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990 e l'utilizzo delle norme speciali sulla motivazione dell'atto di contestazione delle sanzioni tributarie introdotte con gli [artt. 16](#) e [17](#) del D.Lgs. n. 472/1997 - tale questione ha visto contrapporsi su fronti diametralmente opposti la giurisprudenza e la dottrina prevalenti, schierate, la prima, nel negare l'obbligo di indicare nella motivazione gli elementi probatori per quanto riguarda le imposte sui redditi e di registro [\(1\)](#) e, l'altra, nel dare invece risposta positiva al problema sulla base delle specifiche disposizioni recate dalle leggi di

---

\* Articolo pubblicato su Rassegna Tributaria, n. 4 del 2001, p. 1088

imposta e dei principi generali invocabili in materia [\(2\)](#).

Questo contrasto non si è appianato con il tempo. Esso sembra aver subito anzi una radicalizzazione in questi ultimi anni, dovuta al fatto che la posizione della Suprema Corte viene espressa in un contesto interpretativo che sembra sempre più diretto a svalutare la fase del controllo e dell'accertamento a favore del contraddittorio processuale. Basti pensare al riguardo ad alcune sentenze che fanno da corollario all'orientamento giurisprudenziale appena richiamato e in particolare:

- alle sentenze che qualificano l'atto di accertamento alla stregua di una vera e propria provocatio ad opponendum, sottraendolo per questa via alla puntuale applicazione delle regole generali sulla motivazione e prova dei provvedimenti amministrativi [\(3\)](#). Probabilmente, come si vedrà meglio più avanti, non si tratta proprio di una consapevole riesumazione delle tesi che costruiscono il procedimento di accertamento come un continuum tra la fase istruttoria e amministrativa e quella processuale. Ma, certo, non può negarsi che queste posizioni minano non poco quelle tesi dottrinarie che attribuiscono all'atto di accertamento, se emesso, sicura natura di atto autoritativo da motivare anche in relazione alle risultanze istruttorie. E minano anche quelle tesi che, nella prospettiva dichiarativista, ragionando sul presupposto "dell'immanenza dell'obbligo di motivazione a qualsiasi atto di carattere individuale", affermano che l'atto di accertamento deve essere motivato [\(4\)](#);

- alla sentenza che, sul presupposto sempre della natura di provocatio ad opponendum dell'atto di accertamento, ha ritenuto soddisfatto l'obbligo di motivazione per il solo fatto che l'ufficio ha portato a conoscenza del contribuente "la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali". E ciò anche se in sede contenziosa l'Amministrazione finanziaria non ha addotto la prova costituita nella specie dal verbale della Guardia di finanza, ancora coperto dal segreto istruttorio penale. Ribaltando sostanzialmente l'onere della prova sul contribuente, la Suprema Corte ha ritenuto addirittura non necessaria la dimostrazione in sede contenziosa degli elementi probatori ogni qual volta il contribuente abbia mostrato, attraverso difese esaurienti e dettagliate, di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche su cui si fonda la pretesa stessa [\(5\)](#);

- alle sentenze, infine, che non considerano necessario il contraddittorio anticipato previsto dagli [artt. 32](#), n. 2), del D.P.R. n. 600/1973 e [51](#), n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 con riferimento al caso di utilizzazione dei dati risultanti dai conti correnti bancari e postali e ritengono sufficiente "la possibilità che il contribuente eserciti la facoltà di prova...in sede contenziosa" [\(6\)](#). E ciò ancorché la necessità del previo contraddittorio amministrativo appaia chiaramente sia dalla lettera che dalla ratio dei richiamati articoli.

**2. Analisi del quadro normativo** - In effetti non può dirsi che, almeno

per quanto riguarda il problema cruciale come sopra prospettato, la disciplina concernente i singoli tributi sia chiara ed univoca. Basti pensare che le stesse disposizioni relative alle imposte sui redditi ed all'Iva, pur riguardando due tributi aventi caratteristiche analoghe, usano terminologie differenti anche se, a mio avviso, nella sostanza convergenti.

Esaminiamo le più importanti disposizioni che riguardano il contenuto della motivazione cercando di trarre qualche lume dal loro tenore testuale.

2.1. Completamente carenti sul punto sono le disposizioni in tema di accertamento di valore ai fini dell'imposta di registro. L'[art. 52](#), comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 dispone infatti, molto sinteticamente, che l'avviso di accertamento deve contenere, oltre all'indicazione del valore attribuito ai diversi beni e diritti, anche l'indicazione "degli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali è stato determinato". Almeno riguardo a questa imposta è perciò evidente che il problema che ci occupa va affrontato e risolto con riferimento ai principi generali in tema di motivazione e prova di cui si dirà in seguito ed alle disposizioni extratributarie che disciplinano i contenuti degli atti autoritativi della Pubblica Amministrazione. Non è un caso, del resto, che detti principi siano stati - coraggiosamente e con spunti di originalità - enucleati agli inizi degli anni '80 dalla stessa Suprema Corte proprio con riferimento a tale imposta.

2.2. Per quanto riguarda le imposte sui redditi, l'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 disciplina il contenuto della motivazione, tanto dell'accertamento analitico quanto di quello induttivo e sintetico, prevedendo per questi ultimi due anche "la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici". Elementi comuni anche al metodo di accertamento analitico sono poi individuati dalla norma attraverso la seguente espressione: "L'avviso di accertamento ... deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono stati applicate".

L'uso di questa formula, a mio avviso, già consentirebbe in via interpretativa di superare l'argomento addotto da numerose sentenze della Suprema Corte secondo cui l'[art. 42](#) non prevederebbe la necessità di una specifica evidenziazione probatoria in motivazione. Essa infatti, se letta con attenzione, potrebbe far desumere implicitamente la necessità di indicare gli elementi probatori dal richiamato obbligo di motivare l'accertamento in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni precedenti all'art. 42. Si potrebbe sostenere, cioè, che il richiamo agli articoli sull'accertamento imponga all'ufficio accertatore di ripercorrere in sede di motivazione la stessa strada probatoria da tali articoli delineata, e che consiste:

- nell'individuare, nell'ambito del materiale raccolto in sede di controllo, quegli elementi che sono significativi ai fini dell'accertamento

(gli elementi, appunto, probatori);

- e nel valutarne la portata traendo da essi, in via diretta o induttiva, le conseguenze in termini di debenza d'imposta.

Basti considerare, da una parte, l'[art. 39](#), comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, ai sensi del quale l'ufficio può procedere alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza della dichiarazione e dei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ... nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32" e, dall'altra, l'art. 38 il quale si riferisce agli stessi dati e notizie raccolti ai sensi degli articoli precedenti e l'art. 39, comma 2, che fa espresso riferimento ai "dati e notizie" comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio. Come è agevole constatare, l'obbligo dell'ufficio di motivare in relazione a tali disposizioni presuppone di dar conto dei criteri di accertamento adottati e, conseguentemente, degli elementi probatori sui quali essi criteri sono fondati.

Non mi risulta che questa interpretazione - tra l'altro abbastanza agevole - sia stata presa in considerazione dalla giurisprudenza e dalla dottrina prevalente [\(7\)](#).

2.3. Quanto poi all'Iva, l'[art. 56](#), comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 non rinvia - come invece fa l'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 - alle disposizioni sull'accertamento. Esso individua specificamente gli elementi essenziali della motivazione, richiedendo l'indicazione degli "errori, omissioni e false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica". Epperò non si accontenta di questa sola indicazione, aggiungendo ad essa anche l'enunciazione dei "relativi elementi probatori" (ad esempio, il contenuto del processo verbale di constatazione, le risposte ai questionari, le dichiarazioni rese dal contribuente in sede di comparizione presso l'ufficio, eccetera), intesi come nucleo essenziale della prova acquisita tramite l'espletamento dei mezzi di prova. Non v'è dubbio al riguardo che la norma, nel riferirsi separatamente agli elementi probatori ed ai presupposti che danno fondamento alla rettifica, indica due fattori distinti, ma ambedue necessari ad identificare il contenuto della rettifica. L'indicazione degli elementi probatori comporta normalmente anche l'indicazione dei mezzi di prova intesi come mezzi istruttori e, cioè, come strumenti utilizzati per l'acquisizione della prova (ad esempio, la verifica fiscale, l'accesso, l'ispezione, il questionario, eccetera). Ed infatti il processo verbale di constatazione, nel descrivere la prova, descrive anche il mezzo attraverso il quale è stata acquisita. Ciò, peraltro, non significa che la prova presupponga sempre l'indicazione anche del mezzo istruttorio e che quindi anche l'indicazione di quest'ultimo sia sempre necessaria: può darsi infatti il caso di indicazione di elementi probatori che sono pervenuti all'ufficio e non sono stati acquisiti attraverso una sua attività di controllo.

2.4. A mio avviso, la lacunosità e la frammentarietà delle indicate disposizioni, oltre che la diversità terminologica delle distinte discipline, non dovrebbero rafforzare quella tesi - condivisa dalla stessa Cassazione a sezioni unite con la sentenza [n. 1322/1986](#) - secondo cui la soluzione del problema della motivazione dell'accertamento andrebbe ricercata caso per caso, in relazione al diverso tipo di tributo e con riferimento alla specifica disciplina dettata nel caso di specie.

Deve infatti tenersi presente che gli atti di accertamento tributario, pur avendo una diversa collocazione normativa, rispondono tutti ad una comune matrice conseguente all'identica natura provvedimentale ed all'essere essi atti terminali del procedimento di accertamento, caratterizzato da una fase di controllo e da una di accertamento in senso stretto. Dimodoché non sarebbe logica e ragionevole una loro differenziazione in termini così accentuati proprio con riguardo all'elemento più qualificante di essi, costituito dalla loro motivazione.

L'obiettivo di attribuire un contenuto tipico ed uniforme a tutti gli atti di accertamento andrebbe, perciò, raggiunto in via interpretativa integrando l'analisi delle singole disposizioni con il richiamo ai principi generali in tema di motivazione e non considerando, come invece reputa la Corte, un ostacolo al suo perseguimento il solo fatto che alcune norme non richiedono espressamente l'indicazione degli elementi probatori in motivazione.

Questo obiettivo è ora più facilmente raggiungibile dopo l'entrata in vigore della richiamata legge sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 la quale, al comma 1 del suo [art. 3](#), dopo avere sancito l'obbligo di motivazione per ogni provvedimento amministrativo, ad eccezione degli atti normativi e di quelli generali, ha disposto testualmente, quanto al contenuto della motivazione, che essa "deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria". Dove le parole "in relazione alle risultanze dell'istruttoria", ancorando il presupposto di fatto all'espletamento del mezzo di prova, riecheggiano i "relativi elementi probatori" richiamati dall'[art. 56](#) sopra citato. E che l'[art. 3](#) sia applicabile anche in campo tributario risulta con chiarezza dall'[art. 13](#), comma 2, della citata L. n. 241/1990, il quale dichiara espressamente inapplicabili ai procedimenti tributari solo le disposizioni del capo III e non anche quelle del capo I di cui, appunto, fa parte l'art. 3. Ed a maggior ragione risulta dall'[art. 7](#) della L. n. 212 del 27 luglio 2000 recante lo statuto dei diritti del contribuente, il quale espressamente richiama, al fine di dare un contenuto più garantistico all'atto di accertamento, appunto il detto art. 3.

Non avrei dubbi sul fatto che tale normativa, in quanto generale, fissa il contenuto minimo della motivazione di ogni provvedimento amministrativo e, quindi, anche degli atti di accertamento tributario sia in tema di

imposte sui redditi, sia in tema di Iva, sia ancora in tema di imposta di registro. E ciò non perché sia convinto che tale atto abbia natura provvedimentale in relazione agli effetti giuridici che produce, ma anche perché la stessa normativa fiscale, pur non definendolo provvedimento, lo regola come tale proprio con riguardo alla motivazione [\(8\)](#).

Tale contenuto minimo consiste più specificamente nella circostanza che l'esposizione in motivazione dei presupposti di fatto su cui si fonda l'accertamento deve essere integrata dalla indicazione delle risultanze dell'istruttoria precedentemente svolta e, beninteso, dalla illustrazione delle ragioni giuridiche.

Poco valgono, pertanto, per dimostrare la non estensibilità dell'art. 3, quelle considerazioni - che si trovano in alcune sentenze già richiamate [\(9\)](#) - che, seppur senza fare riferimento all'art. 3 medesimo, tendono a svalutare la natura autoritativa dell'atto di accertamento, ponendone in risalto la funzione di provocatio ad opponendum. Una volta dimostrata l'applicabilità dell'art. 3, va da sé che esso esplica i suoi effetti indipendentemente dalla natura attribuita all'atto di accertamento e, quindi, sia che lo si intenda, come mi pare più corretto, quale atto conclusivo della fase di accertamento, sia che lo si consideri invece - come ritiene la Corte con argomentazioni su cui mi soffermerò criticamente più avanti [\(10\)](#) - quale mera provocatio ad opponendum.

Con ciò non voglio dire, naturalmente, che la motivazione deve essere sempre la stessa per ogni provvedimento amministrativo, sia esso discrezionale o vincolato, essendo indubbio che le motivazioni possono essere diverse a seconda della natura, della funzione, e dell'oggetto di ciascuno di essi. Voglio solo dire che, laddove la natura e la funzione sono le stesse e cioè - come nel caso di specie - sono quelle proprie dell'atto di accertamento tributario, lo stesso deve essere anche il contenuto tipico della motivazione. In questo contesto l'[art. 3](#) della L. n. 241/1990 si presenta come norma archetipo in materia di motivazione che consente di raggiungere più agevolmente l'obiettivo di riavvicinare la formulazione più vaga dell'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 a quella più precisa dell'[art. 56](#) del D.P.R. n. 633/1972. Compete insomma ad esso il ruolo di superare definitivamente, oltre ogni dubbio, le carenze e le disposizioni frammentarie dettate nelle singole leggi di imposta.

2.5. Non dovrebbe far dubitare di tale conclusione - e dovrebbe anzi rafforzarla - l'entrata in vigore del richiamato art. 7 dello statuto dei diritti del contribuente. Si è detto che tale articolo, al fine di aumentare le garanzie formali dei contribuenti, prevede infatti che gli atti dell'Amministrazione finanziaria siano motivati proprio "secondo quanto prescritto dall'[art. 3](#) della L. 7 agosto 1990, n. 241 concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi". Ed il fatto che, sulla scia dell'articolo richiamato, esso confermi che tali atti devono indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la

decisione dell'amministrazione" omettendo però di ripetere il riferimento alle "risultanze dell'istruttoria" non deve essere interpretato come una deroga all'obbligo della indicazione di tali risultanze stabilito sia dallo stesso [art. 3](#) che dall'[art. 56](#) del D.P.R. n. 633/1972. Ciò per le seguenti ragioni.

La prima sta nel fatto che la indiscussa ratio che è sottesa alla L. n. 212/2000 ed allo stesso [art. 7](#) è nel senso dell'ampliamento delle garanzie del contribuente e non certo della restrizione. Altrimenti avremmo, all'interno di una legge generale emanata per ampliare le garanzie dei contribuenti, una dissonante norma particolare che annullerebbe del tutto la portata garantista di una precedente norma generale (quella dell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990) e di una specifica norma fiscale (quella dell'[art. 56](#) del D.P.R. n. 633/1972): il che sarebbe non solo irragionevole, ma addirittura paradossale.

La seconda ragione è che l'art. 7 fa riferimento, espressamente ed in via principale, al disposto dell'art. 3 nella sua interezza e che se avesse voluto realmente comprimere la portata di esso avrebbe dovuto esplicitarlo con formula espressa e non ellittica. Il riferimento alla sola indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche si spiega in quest'ottica con la semplice circostanza che gli uni e le altre costituiscono storicamente i due corpi essenziali del concetto di motivazione, attinenti appunto ai fatti materiali ed alla giustificazione della pretesa e, pertanto, è soprattutto essi che l'art. 7 ha voluto espressamente richiamare. Il fatto che le risultanze istruttorie, invece, non costituiscano un terzo corpo non vuol dire che esse non vadano indicate. Esse si pongono, in ogni caso, come termine di relazione necessaria con i due corpi essenziali avendo la funzione di rendere compiuta la loro esposizione.

2.6. La linea di evoluzione della legislazione tributaria in materia, nel senso dell'obbligatoria indicazione in motivazione degli elementi probatori, è testimoniata dalla nuova disciplina delle sanzioni tributarie varata con il D.Lgs. n. 472/1997 in attuazione del criterio di delega costituito dalla previsione di un procedimento unitario per l'irrogazione delle sanzioni idoneo ad assicurare il rispetto del diritto di difesa. L'[art. 16](#) del citato decreto prevede in particolare che l'ufficio indichi obbligatoriamente gli elementi probatori nello stesso atto di contestazione delle sanzioni comminando la sanzione della nullità in caso di inosservanza di tale precetto. Non v'è dubbio che tale disposizione dimostra la precisa volontà del legislatore tributario di adeguarsi al precetto generale contenuto nell'art. 3. Esso dà infatti ragione della tesi dottrina secondo cui la specifica indicazione nella motivazione degli elementi probatori è una costante di ogni accertamento tributario ed è indipendente dal tipo di tributo e dal tipo di procedimento di irrogazione seguito.

2.7. L'esame letterale e sistematico delle norme finora illustrate dovrebbe condurre, dunque, a concludere nel senso che tutti i provvedimenti tributari di accertamento e di irrogazione di sanzioni devono essere motivati con specifico riferimento agli elementi probatori che hanno determinato la pretesa dell'ufficio. E' infatti evidente che se invece si seguisse il contrario orientamento finora portato avanti dalla Corte di Cassazione [\(11\)](#) e, di conseguenza, si ammettesse la necessità di motivare sul piano probatorio solo gli accertamenti Iva e non quelli delle imposte dirette e di registro, si attuerebbe una pesante ed ingiustificata discriminazione all'interno delle categorie dei soggetti colpiti da atti aventi la stessa natura e la stessa funzione. E si rasenterebbe addirittura l'assurdità se all'interno del comparto delle imposte dirette e, in presenza di un'unica violazione contestata e, magari, di un unico atto, si richiedesse l'indicazione delle prove con riguardo alla sola irrogazione delle sanzioni e non anche all'accertamento del tributo.

*3. Scomposizione della prova come dimostrazione e come elemento di conoscenza: conseguente attrazione della seconda alla sfera motivazionale*

3.1. Ma il discorso non finisce qui. Indipendentemente dall'applicazione dei principi generali di cui si dirà in seguito, l'esegesi letterale e sistematica fin qui condotta trova un sostegno concettuale decisivo nell'esame della nozione di prova e del necessario rapporto di correlazione esistente tra la prova stessa e la motivazione. Tale esame - dico subito - richiede inevitabilmente la scomposizione della nozione di prova in prova quale elemento giustificativo della pretesa (e, quindi, attinente alla motivazione) e prova quale elemento dimostrativo della stessa (e, quindi, attinente al processo).

Questa distinzione è resa necessaria dalla circostanza che il nostro linguaggio giuridico, diversamente da quello di altri paesi, usa il termine polisemico "prova" per indicare fenomeni tra loro differenti. La migliore dottrina processualistica italiana [\(12\)](#), con riferimento al rapporto tra la prova ed il fatto, ha concretamente distinto in termini funzionali la prova quale elemento di controllo dalla prova quale elemento di conoscenza e di giustificazione, riecheggiando così la ben nota distinzione, tratta dai sistemi di common law, tra proof ed evidence. Dove l'evidence è il mezzo di prova, ovverosia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato, appunto, per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto. E simmetricamente la proof è il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice. Come proof la prova è sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di dimostrazione raggiunta che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori. La proof è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla

base dell'evidence e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti.

3.2. Queste puntualizzazioni sul significato del termine prova sono sufficienti a dare una risposta affermativa alla questione se le prove debbano essere indicate nell'accertamento tributario. È indubbio, infatti, che l'evidence - in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall'ufficio - appartiene pienamente all'area della motivazione. Ne costituisce anzi un tassello e un passaggio necessario di cui l'ufficio deve dare in ogni caso atto nella ricostruzione che degli enunciati di fatto esso fornisce in contrapposizione a quella offerta dal contribuente. E ciò anche nelle ipotesi in cui l'obbligo di indicazione degli elementi probatori nella motivazione non è espressamente previsto dalle norme relative ai singoli tributi. Normalmente l'indicazione di tali elementi nella motivazione presuppone lo svolgimento di un'attività di controllo diretta appunto all'acquisizione della prova come accade, ad esempio, nel caso in cui la pretesa sia fondata su prove documentali acquisite o su argomentazioni induttive (quali sono le percentuali di ricarico) costruite nell'esercizio dei poteri istruttori. Ma può anche prescindere, come avviene nel caso di avvisi di accertamento di maggior valore emessi sulla base della stima Ute o nel caso di avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva emessi sulla base di congegni presuntivi più o meno automatici (studi di settore, coefficienti, parametri). Anche la stima Ute ed i congegni in parola, se pur non conseguenti all'esercizio di poteri istruttori, costituiscono, infatti, prova da enunciare nella motivazione dell'atto in quanto elementi di conoscenza e di giustificazione della pretesa [\(13\)](#).

Se poi in sede processuale, a seguito dell'impugnativa dell'atto di accertamento da parte del contribuente, la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori (la stima UTE, la percentuale di ricarico, lo studio di settore, eccetera), che si presentano nell'atto di accertamento come evidence, non costituiscono proof nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa.

3.3. È appena il caso di rilevare che l'evidence da indicare nell'atto di accertamento dovrebbe essere, almeno a mio avviso, solo la prova del fatto posto a fondamento della pretesa e non anche la prova della sua corretta acquisizione. Ciò si desume con chiarezza dall'esame del contenuto minimo che la motivazione deve avere ai sensi delle disposizioni sopra illustrate che la regolamentano. Secondo tali disposizioni infatti la necessaria conoscenza degli elementi probatori riguarda solo quegli elementi che concorrono a giustificare in termini sostanziali la richiesta di un maggior tributo e non invece quelli che attengono alla legittimità del procedimento di acquisizione degli elementi stessi.

A sostegno di questa opinione va, d'altra parte, considerato che, proprio con riguardo alla ripartizione degli oneri probatori nel processo, l'art. 2697, comma 1, del codice civile applicabile anche con riferimento al processo tributario, nel disporre che "Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento", pone a carico dell'ufficio, quale attore sostanziale, solo l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa. E poiché la dimostrazione dei fatti attinenti alla corretta acquisizione degli elementi probatori in sede istruttoria non riguarda la prova del credito, è evidente che essa va data dall'ufficio, non necessariamente nella motivazione, bensì anche in sede contenziosa e solo se esiste una contestazione specifica da parte del contribuente in ordine alla regolarità del procedimento di acquisizione, contestazione che dovrà beninteso presupporre un'iniziativa del contribuente in sede amministrativa diretta ad accedere agli atti di tale procedimento.

**4. Enunciazione delle prove e principio di imparzialità amministrativa**  
- Le conclusioni raggiunte, sia in termini di interpretazione letterale-sistematica sia sulla base della scomposizione del termine prova, trovano un'ulteriore conferma nell'esigenza - rilevata da tutta la dottrina che si è occupata del tema - di assicurare, attraverso una motivazione in termini probatori, il rispetto del principio di imparzialità e di buon andamento della amministrazione sancito dall'[art. 97](#) della Costituzione. Mi sembrano al riguardo difficilmente criticabili quelle posizioni dottrinarie [\(14\)](#) le quali, dall'assunto, incontestabile, della spettanza all'ufficio dell'onere di provare la sussistenza dei presupposti impositivi, traggono la conseguenza che ad esso compete anche l'obbligo, prima di emettere l'atto di accertamento, di raccogliere e valutare le prove dei fatti su cui l'accertamento si fonda, nonché l'obbligo, in sede di emissione dell'atto stesso, di dare conto di tali prove. In questo modo l'attività istruttoria si pone come la premessa indispensabile che legittima l'intervento dell'ufficio e consente allo stesso di soddisfare nell'atto di accertamento la regola alloriana di provare a se stesso la sussistenza dei relativi presupposti impositivi: sono l'acquisizione e la valutazione delle prove che costituiscono la premessa dell'atto di accertamento e non certo questo - come sembra invece ritenere la Suprema Corte attraverso l'ambiguo riferimento alla natura di tale atto quale provocatio ad opponendum - che deve precederle.

E se la funzione unanimemente riconosciuta della motivazione è di consentire alla stessa Amministrazione (e, come vedremo più avanti, allo stesso contribuente) il controllo della sussistenza dei presupposti e delle condizioni cui è subordinata l'emissione dell'atto, non si vede in conclusione come possa essere verificata l'esistenza di tali condizioni se non mediante una motivazione che dia conto delle pregresse risultanze istruttorie e, perciò, sia formulata anche in termini di specifica

evidenziazione probatoria.

5. *Enunciazione delle prove e diritto di difesa* - L'enunciazione della prova nella fase motivazionale trova la sua ratio non solo nella funzione oggettiva di elemento giustificativo della pretesa, ma anche nell'esigenza di informazione del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa ([art. 24](#) della Costituzione).

Non sembra al riguardo convincente l'affermazione - reiterata, come vedremo, in numerose pronunzie della Cassazione ([15](#)) - secondo cui la mancata indicazione in motivazione degli elementi probatori non comporterebbe alcuna limitazione del diritto di difesa. Basta rilevare al riguardo che l'ammissibilità del ricorso del contribuente contro l'accertamento è subordinata alla indicazione in esso dei motivi di impugnazione, indicazione che deve avvenire entro il termine previsto per la sua presentazione ([artt. 18, 21 e 24](#) del D.Lgs. n. 546/1992), non potendo il contribuente addurre successivamente in giudizio motivi che non siano stati formulati nel ricorso (e nelle eventuali integrazioni ammesse dalla legge). Se quindi è a carico del contribuente l'onere di dimostrare l'infondatezza della pretesa, si capisce come la mancata conoscenza da parte sua degli elementi probatori su cui essa si fonda gli precluderebbe una completa ed adeguata evidenziazione dei motivi di ricorso e, quindi, determinerebbe la sua decadenza dall'esercizio del diritto di impugnativa.

Da questo punto di vista, pertanto, è davvero difficile sostenere che l'enunciazione nell'atto di accertamento delle prove su cui si fonda la pretesa dell'ufficio non costituisce un presupposto necessario a garantire l'inviolabilità del diritto di difesa del contribuente ([16](#)).

6. (Segue): *ininfluenza della qualificazione dell'atto di accertamento come provocatio ad opponendum.*

6.1. La conclusione sopra raggiunta non può essere messa in discussione sostenendo che nel processo civile - che costituisce il sistema di riferimento del processo tributario - l'attore può indicare la prova su cui fonda la sua azione anche successivamente alla notifica dell'atto introduttivo del giudizio. Tale circostanza non costituisce un argomento contrario alla tesi della obbligatoria indicazione degli elementi probatori nell'atto di accertamento da parte di chi nel processo tributario è l'attore in senso sostanziale e, cioè, l'Amministrazione finanziaria. Indipendentemente da quanto dirò più avanti sulla natura e sulla funzione dell'atto di accertamento e sull'impossibilità di ridurlo ad un mero momento di passaggio da una fase all'altra del procedimento di imposizione, sta di fatto che l'atto di citazione non è preceduto - come avviene invece nel procedimento amministrativo di imposizione - da una ben identificabile attività amministrativa di controllo attraverso la quale si raccolgono in via istruttoria gli elementi probatori su cui fondare l'accertamento ([17](#)).

E si capisce pertanto perché essa - a differenza dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento - non deve contenere una motivazione in senso stretto, ma soltanto l'illustrazione dei fatti e dei termini della pretesa. L'analogia, semmai, va rinvenuta con riferimento alla richiesta di rinvio a giudizio del processo penale, dove in effetti il Pubblico Ministero, analogamente all'ufficio delle imposte nell'atto di accertamento, è tenuto a dar conto delle indagini preliminari svolte al fine di formulare i capi di imputazione che sono a base della richiesta. E in tale caso la dottrina processualpenalistica non ha dubbi, sulla base anche di espresse disposizioni del nuovo codice di procedura penale, che il Pubblico Ministero - sia pure in via sintetica - debba indicare non solo le ragioni, ma anche gli elementi probatori su cui fonda la sua richiesta.

6.2. Ciò nonostante non può negarsi che, dietro alla qualificazione dell'atto di accertamento quale provocatio ad opponendum, ci sia una certa tentazione della Suprema Corte a riportare il processo tributario, attraverso lo schema dell'impugnazione-merito, al modello processuale civilistico.

Il riferimento a tale modello non è peraltro sufficiente a superare lo iato tra la fase amministrativa e quella giurisdizionale-contenziosa contrassegnato dalla natura dell'atto di accertamento, abbia o meno esso natura di mero atto [\(18\)](#), di provvedimento [\(19\)](#) o, più specificamente, di decisione [\(20\)](#).

È noto che la qualificazione dell'atto di accertamento quale provocatio ad opponendum trova fondamento in alcune risalenti posizioni della teoria dichiarativista secondo cui l'oggetto del giudizio dinanzi alle Commissioni sarebbe costituito non dall'atto impugnato, bensì dal rapporto obbligatorio d'imposta. Con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria potrebbe integrare o modificare in sede contenziosa la motivazione dell'atto ed il giudice potrebbe formare il proprio convincimento, quanto alla sussistenza o meno del rapporto, indipendentemente dalla correttezza della motivazione dell'atto. Il che si traduce, in pratica, nella possibilità per il giudice di integrare l'iter logico esposto nell'atto di accertamento quando questo sia carente.

Alla stessa conclusione perveniva in verità anche quella dottrina [\(21\)](#) che collegando - all'opposto di quella dichiarativista - la nascita dell'obbligazione tributaria all'iscrizione a ruolo, svalutava inevitabilmente la funzione dell'atto di accertamento, negandone la natura provvedimentale.

La Suprema Corte [\(22\)](#) e la stessa Corte Costituzionale [\(23\)](#) hanno aderito, come è noto, alla teoria dichiarativista, ma - in sintonia con i più recenti apporti della dottrina neodichiarativista [\(24\)](#) - hanno corretto la originaria impostazione, nel senso di qualificare il giudizio tributario quale giudizio di impugnazione-merito e, di conseguenza, hanno attribuito all'atto di accertamento, ancorché avente funzione liquidatoria

dell'obbligazione tributaria, il ruolo di "veicolo di accesso" all'esame del rapporto d'imposta. È ormai pacifico che l'atto di accertamento, costituendo l'atto conclusivo del procedimento di imposizione, deve contenere tutti gli elementi essenziali della pretesa con i seguenti importanti corollari:

- in mancanza di un'adeguata motivazione, l'atto di accertamento deve essere annullato senza alcuna possibilità per il giudice tributario di entrare nel merito della controversia,

- la motivazione dell'atto di accertamento delimita l'oggetto del giudizio di impugnazione dinanzi alla Commissione e, quindi, l'ufficio finanziario o il giudice non possono in corso di causa modificare, integrare, o sostituire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base dell'accertamento [\(25\)](#).

Questi punti fermi della giurisprudenza e della dottrina contraddicono però chiaramente la qualificazione dell'atto di accertamento quale provocatio ad opponendum che recenti sentenze danno: infatti, non ha senso e sarebbe comunque contraddittorio, da una parte, attribuire correttamente ad esso la natura di "veicolo di accesso" al giudizio sul rapporto e negare, conseguentemente, la possibilità di modificarlo nel corso del processo e, dall'altra, invocarne la natura di provocatio ad opponendum per giustificare la possibilità dell'ufficio di indicare nella fase contenziosa le prove della pretesa. In altri termini, non si può disconoscere la natura di provocatio ad opponendum dell'atto di accertamento ai fini di definire l'oggetto del giudizio tributario e, contemporaneamente, riesumarla ai fini di consentire all'ufficio di enunciare solo in fase contenziosa gli elementi probatori posti a base della pretesa. Se l'atto di accertamento è da qualificare quale provocatio ad opponendum, allora se ne devono trarre le conseguenze in termini generali e, quindi, anche con riferimento alla possibilità di integrare la motivazione e, in ultima analisi, con riferimento anche alla stessa qualificazione del giudizio tributario.

Stando così le cose, è evidente che la soluzione del problema del rapporto tra motivazione e prova non può che essere data, come si è fatto finora, attraverso l'esame del quadro normativo, la riconduzione degli elementi probatori alla sfera della motivazione, l'applicazione del principio di imparzialità amministrativa ed il pieno rispetto del diritto di difesa.

*7. Considerazioni conclusive* - Venendo in conclusione ad esaminare le sentenze più significative della Suprema Corte, si trae conferma che, coerentemente con l'indirizzo indicato dalla richiamata sentenza delle SS.UU. [n. 1322/1986](#), essa continua a fornire alla questione dei rapporti tra motivazione e prova risposte diverse in ragione del tipo di accertamento sottoposto al suo esame, del tenore testuale delle disposizioni che lo disciplinano e, in mancanza di disposizioni specifiche, ragionando sul presupposto che è nel processo e non nell'atto di

accertamento, inteso quale provocatio ad opponendum, che vanno indicate le prove. Così, con riguardo agli avvisi di rettifica Iva, la Corte perviene alla conclusione di ritenere necessaria l'indicazione degli elementi probatori non perché lo richiedono i principi generali invocati dalla unanime dottrina, ma solo perché lo impone letteralmente l'[art. 56](#), comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 che richiede espressamente l'indicazione in motivazione degli elementi probatori [\(26\)](#).

Con riguardo agli accertamenti di maggior valore ed a quelli relativi alle imposte sui redditi, le risposte date dalla Corte sono state invece rese in un contesto normativo addirittura del tutto carente o comunque meno preciso. E pertanto, si prestano a soluzioni differenziate fondate su ragionamenti più articolati che, abbiamo visto, involgono anche la natura dell'atto di accertamento, la funzione del procedimento impositivo, la ripartizione dell'onere probatorio e, soprattutto, la garanzia del diritto di difesa. Alcune sentenze sembrano invero adeguarsi all'orientamento seguito per l'Iva laddove richiedono l'indicazione nell'atto di accertamento del "criterio astratto" adottato dall'ufficio nella determinazione del maggior valore integrato dalle "specificazioni che si rendono in concreto necessarie per il raggiungimento...dell'obiettivo di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa". Correttamente al riguardo la Suprema Corte ha ritenuto che tale condizione è soddisfatta e l'esercizio di tale diritto garantito tutte le volte in cui la pretesa erariale sia stata fondata su stime tecniche e sulla stessa stima UTE costruite sulla base di elementi probatori (ad esempio, valori di mercato) non contestati dal contribuente [\(27\)](#). In tali casi la Suprema Corte giunge quasi inavvertitamente a far coincidere le "specificazioni" concrete del criterio astratto da essa richieste con l'enunciazione nell'atto di accertamento dell'elemento probatorio su cui è fondata la stima Ute.

Meno convincenti sono invece quelle sentenze, pronunciate sempre in tema di accertamento di maggior valore [\(28\)](#), in cui si ritiene garantito il diritto di difesa sulla base del mero richiamo ad un criterio di comparazione del valore dell'immobile oggetto dell'accertamento con il valore di immobili similari, senza che la motivazione contenga l'indicazione né delle caratteristiche né addirittura degli stessi immobili portati quali termini di comparazione. In tali casi, infatti, non mi pare che "il riferimento al valore accertato per immobili similari" consenta al contribuente di conoscere gli effettivi termini della pretesa. Mancherebbero, quindi, quelle "specificazioni concrete" che la stessa Suprema Corte ha richiesto in altri casi di accertamento di maggior valore a tutela del diritto di difesa del contribuente.

Parimenti non sempre chiaro appare l'orientamento della Corte con riguardo agli accertamenti delle imposte sui redditi. Qui essa, partendo dal presupposto che l'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 non contiene alcun riferimento all'indicazione degli elementi probatori nella motivazione,

afferma espressamente che "la prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento", ma deve essere fornita solo in sede processuale. "E' sufficiente" - dice al riguardo la Corte - che la motivazione "indichi i fatti ipotizzati dall'ufficio in guisa tale che il contribuente possa comprendere se, e in quale misura, rispondono alla realtà" e possa, di conseguenza, "svolgere efficacemente la propria difesa" [\(29\)](#).

Evidentemente, così ragionando, la Corte sembra privilegiare esclusivamente la nozione di prova come dimostrazione senza tener conto dell'altro significato che essa può assumere come elemento di conoscenza e di giustificazione della pretesa e, quindi, come elemento essenziale della motivazione. Essa arriva pertanto a ritenere legittimi ed esaurientemente motivati anche quegli accertamenti basati sulla sola circostanza dell'aver percepito "in nero" compensi dal proprio datore di lavoro o dell'aver effettuato cessioni "in nero" di beni, o ancora del possedere "disponibilità valutarie costituite all'estero" di importo non congruo rispetto al reddito dichiarato. E ciò senza che sia dato conto nell'accertamento delle prove documentali acquisite nell'esercizio dei poteri istruttori su cui si fondano tali accertamenti [\(30\)](#).

Si trascura però in questo modo di considerare che in tali casi l'indicazione di queste prove costituisce invece un passaggio essenziale del percorso motivazionale, passaggio che è necessario menzionare fin dalla redazione dell'atto per spiegare le ragioni della pretesa e per consentire al contribuente di verificarne la fondatezza. Non si vede infatti, con specifico riferimento alle fattispecie sopra indicate, come il contribuente possa adeguatamente difendersi dall'accusa di aver percepito in nero dei compensi se non conosce, al momento della proposizione del ricorso, gli elementi probatori (contratti, documenti, dichiarazioni dei terzi) acquisiti nella successiva fase contenziosa e sulla base dei quali l'ufficio si è formato il convincimento dell'evasione. Ed ancora non si vede come possa l'Amministrazione finanziaria dare conto a se stessa e come possa considerarsi tutelato, al momento della formulazione dei motivi di ricorso, il diritto di difesa del contribuente quando, a fronte dell'accusa di possedere delle disponibilità valutarie all'estero, non risultano indicate nell'atto di accertamento le prove utilizzate dall'ufficio e da esso prodotte in giudizio solo successivamente (quali erano, nella specie, i contratti, i verbali di assemblea societaria, e le altre prove di natura documentale acquisite dall'ufficio nel corso di controlli effettuati presso terzi).

Evidentemente, come ho più volte sottolineato, la Suprema Corte con queste sentenze tende a riportare nell'ambito del processo l'esternazione di una parte essenziale della motivazione sminuendo così le sue affermazioni di principio sulla funzione dell'atto di accertamento quale "veicolo di accesso" al giudizio sul rapporto d'imposta e sulla conseguente non integrabilità in corso di giudizio della motivazione.

A ben diverse conclusioni essa potrebbe giungere ove valorizzasse, nel senso finora illustrato, il significato dell'espressione utilizzata dall'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 "in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono stati applicate" e soprattutto se, coerentemente allo schema del giudizio tributario quale impugnazione-merito, essa facesse applicazione della ricordata norma generale sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi dettata dall'[art. 3](#) della L. n. 241/1990.

A dire il vero è mancata finora una specifica e puntuale presa di posizione della Corte sull'applicabilità di tale disposizione. Si è già detto che ciò è dovuto principalmente al fatto che nella maggior parte dei casi le sue sentenze hanno riguardato accertamenti emessi prima dell'entrata in vigore della L. n. 241. E anche quando essi sono stati emessi dopo tale anno (come è avvenuto con le richiamate sentenze nn. 658/2000 e 260/2000) la Corte o non si è posta affatto il problema dell'applicazione di tale legge agli atti di accertamento tributario o, pur essendo stata chiamata a pronunciarsi due volte su tale tema, ha fornito risposte per certi versi elusive. In un caso infatti si è trincerata dietro i propri precedenti sostenendo che essi impongono un obbligo di motivazione "in una misura tale da garantire alla parte l'esercizio del diritto di difesa" (Sezioni Unite, 4 gennaio 1993, n. 8), dando quindi per implicito che tale diritto è garantito indipendentemente dall'applicazione dell'[art. 3](#) e, quindi, anche quando non sono indicate nella motivazione le risultanze istruttorie. In un altro caso ha invece affermato che la violazione dell'[art. 3](#) in parola si risolveva in un esame di merito, come tale, sottratto alla sua sfera di giudizio (sentenza 10 febbraio 1996, n. 10969). In altri casi, si è pure visto che essa sembra aver ritenuto implicitamente inapplicabile l'[art. 3](#) adducendo l'argomento indiretto costituito dalla qualificazione dell'atto di accertamento quale provocatio ad opponendum avendo lo scopo di svalutarne la natura di atto terminale del procedimento di accertamento e di renderlo per questa via refrattario all'applicazione dei principi generali in tema di motivazione degli atti amministrativi.

Stante questa situazione, non rimane che da augurarsi che la Suprema Corte prenda decisamente posizione sulla natura dell'atto di accertamento trattandolo alla stregua di qualunque atto amministrativo quanto ai contenuti motivazionali e, di conseguenza, si pronunci ex professo sulla portata unificante o meno dell'[art. 3](#) alla luce dei richiamati [artt. 16](#) del D.Lgs. n. 472/1997 e [7](#) della L. n. 212/2000.

---

**Note:**

[\(1\)](#) Vd., infra, paragrafo 7.

[\(2\)](#) Vd. infra paragrafi 2 e seguenti.

[\(3\)](#) Cass., 28 febbraio 2000, n. 2205, Cass., 4 febbraio 2000, [n. 1209](#) e Cass., 3 maggio 2000, n. 5557.

[\(4\)](#) P. Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1999, pag. 308.

(5) Cass., 22 dicembre 1999, [n. 14427](#). Leggendo il "fatto" della sentenza sembra potersi desumere che gli elementi essenziali "portati a conoscenza del contribuente" comprendessero anche dichiarazioni di terzi assunte dalla Suprema Corte quali veri e propri elementi probatori. Dichiarazioni che, come è noto, non possono invece assurgere a prova, ma al massimo - come ha ritenuto la Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 18 del 2000 - ad "elementi indiziari...non idonei da soli a costituire il fondamento della decisione".

(6) Cass., 3 agosto 2000, n. 10060. Nello stesso senso Cass., 28 luglio 2000, [n. 9946](#).

(7) Con l'eccezione di L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pagg. 404 e seguenti (seppur con riferimento all'indicazione dei soli mezzi istruttori) e di P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in "Rass. trib.", 2000, pagg. 379 e seguenti.

(8) Tanto ciò è vero che l'applicabilità dell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990 agli atti di accertamento tributario è affermata anche da quella dottrina (P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 309) che - come ho precedentemente ricordato nel testo - nega la natura provvedimento dell'atto di accertamento per attribuire ad esso la funzione di mero atto costitutivo di fattispecie.

(9) Retro, note 2 e 4.

(10) Infra, paragrafo 6.

(11) Vd. paragrafo 7.

(12) Tanto di quella processualcivilistica quanto di quella processualpenalistica: per la prima vd. M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, pagg. 417 e seguenti; per la seconda vd. G. Ubertis, *Fatto e valore nel sistema probatorio penale*, Milano, 1979, pagg. 52 e seguenti.

(13) Per quanto finora detto, restano evidentemente esclusi dall'obbligo di indicare gli elementi probatori solo quegli accertamenti costruiti senza avvalersi di tali elementi e, cioè, quegli accertamenti motivati in termini di puro diritto come sono, ad esempio, quelli in cui l'ufficio dà ad un'operazione una qualificazione giuridica diversa da quella fornita dal contribuente.

(14) I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, pagg. 14 e seguenti; P. Russo, *Problemi*, cit., pagg. 379 e seguenti; G. Vanz, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in "Giur. imp.", 2000, pagg. 768 e seguenti.

(15) Vedile richiamate più avanti sub paragrafo 7.

(16) I. Manzoni, *Potere*, cit., pagg. 17 e seguenti.

(17) In questa ottica la Corte Costituzionale ha ricollegato l'obbligo di motivazione (dell'iscrizione a ruolo) alla effettuazione di una previa attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

[\(18\)](#) P. Russo, *Manuale*, cit., pagg. 326 e seguenti.

[\(19\)](#) Come sostengono, tra gli altri, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, pag. 439; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, 1991, pag. 333; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, pag. 19.

[\(20\)](#) I. Manzoni, *Potere*, cit., pag. 16.

[\(21\)](#) A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, pag. 247.

[\(22\)](#) Da ultimo, Cass., 20 marzo 1998, [n. 2943](#), Cass. 18 luglio 1996, n. 6471 e Cass., 27 agosto 1994, n. 7548.

[\(23\)](#) Da ultimo, Corte Cost. 27 luglio 1994, n. 365.

[\(24\)](#) P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pagg. 79 e seguenti.

[\(25\)](#) Cass., SS.UU., 26 ottobre 1988, [n. 5787](#), Cass., 22 agosto 1996, [n. 7759](#), Cass., 9 settembre 1997, n. 8774.

[\(26\)](#) Cass., 2 novembre 1992, [n. 11879](#) e Cass., 14 settembre 1991, [n. 9599](#).

[\(27\)](#) Ex multis Cass., 25 gennaio 2000, n. 793 e 11 ottobre 1999, [n. 11388](#).

[\(28\)](#) Tra le altre, Cass., 19 aprile 1995, n. 4394, Cass., 21 marzo 1995, n. 3235, Cass., 17 marzo 1995, n. 3083 e Cass., 13 maggio 1994, [n. 4686](#).

[\(29\)](#) Cass., 2 settembre 1996, [n. 7991](#). Nello stesso senso, tra le altre, anche Cass., 21 gennaio 2000, n. 658, Cass., 12 gennaio 2000, n. 260, Cass., 20 marzo 1999, n. 2583, Cass., 3 gennaio 1997, n. 11 e Cass., 11 ottobre 1997, [n. 9894](#).

[\(30\)](#) Si tratterebbe di "documentazione" o di altri atti attestanti, a volte, la corresponsione al contribuente-persona fisica sottoposto ad accertamento di compensi "fuori busta" (Cass. nn. 7991/1996 e 11/1997); a volte il possesso da parte del contribuente-persona fisica di "disponibilità valutarie costituite all'estero" (sentenza 21 maggio 1997, n. 10645); a volte infine di "elementi" da cui risultava la sottofatturazione di ricavi da parte dell'impresa sottoposta ad accertamento (Cass., 7 febbraio 1992, n. 1382).