

## Sull'impugnabilità degli atti nel processo tributario e sulle problematiche connesse alla detenzione di attività finanziarie estere.

(Osservazioni in margine a sent. 11 gennaio 2017 n. 9 / 2017 Comm.Trib. Prov. di Verona).

---

### Sommario:



*La Sentenza.*

*Le Osservazioni:*

*Sull'impugnabilità facoltativa della comunicazione di irregolarità;*

*Sulla distinzione tra obblighi di monitoraggio valutario e obblighi IVAFE;*

*Sulla pretesa debenza dell'IVAFE e sull'onere della prova.*

---

### La Sentenza

[La ricorrente] ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate, D.P. di Verona in relazione ad un avviso bonario concernente IVAFE, anno 2013. La ricorrente ha presentato le seguenti conclusioni: voglia l'On. Commissione Tributaria Provinciale adita, *contrariis reiectis*, in accoglimento del presente ricorso, dichiarare l'illegittimità del provvedimento impugnato e per l'effetto, disporre l'annullamento. Con vittoria delle spese, diritti ed onorari del presente giudizio.

*Fatto:* Sostiene [la ricorrente] che, in data 1.8.2012, il marito ha concluso una polizza di assicurazione vita di tipo misto con Zurich Eurolife S.A.; la compagnia ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva ed ha ottenuto il pagamento del bollo in modo virtuale. L'Ufficio contesta alla ricorrente il mancato versamento dell'IVAFE (imposta per attività finanziarie detenute all'estero).

*Motivi del ricorso:*

1. Violazione dell'art. 19 D.L. 6.12.2011 n. 201 e art. 53 Costituzione. [La ricorrente] non è contraente della polizza e questa è detenuta in Italia: Zurich Eurolife S.A. opera in Italia in regime di libera prestazione di servizi, applica l'imposta sostitutiva *ex art. 26 ter* DPR 600/73 e applica l'imposta di bollo *ex art. 13 c. 2 ter* Tariffa Parte I, all. DPR 642/72 (facoltà prevista dall'art. 3 D. 24.5.2012). Conferma della legittimità di tale procedura deriva dalla Circolare 2.7.2012 n. 28/E. Quindi, non è applicabile l'IVAFE.
2. L'applicazione dell'IVAFE costituirebbe doppia imposizione.
3. Il provvedimento impugnato è carente di motivazione.

*L'Agenzia ha controdedotto:*

1. Inammissibilità del ricorso contro l'avviso bonario che non manifesta una volontà definitiva dell'A.F.; trattasi di provvedimento in itinere (Cass. SS.UU. 162393/2007 e altre).
2. [La ricorrente] ha esposto l'attività estera al 50% nei quadri RW della dichiarazione ed ha indicato l'IVAFE in € 2.547,00 senza versarla e senza emendare la dichiarazione con la dichiarazione integrativa *ex art. 2 c. 8 bis* DPR 322/98. [La ricorrente], inoltre, in data 13.7.2015 ha dichiarato di essere comproprietaria col marito della polizza; per di più, i dati esposti nel quadro RW non corrispondono alla polizza in questione. [La ricorrente], inoltre, non produce documentazione attestante l'opzione per l'imposta sostitutiva e l'autorizzazione al pagamento del bollo in modo virtuale, della Zurich.

Con *successiva memoria* [la contribuente] ha ribadito quanto appresso.

1. Il ricorso contro l'avviso bonario è ammissibile come per la Comunicazione di irregolarità (Cass. Ord. 25297 del 28.11.2014; 1701/2012; 7344/2012 ed altre).
2. L'Ufficio confonde i presupposti per la compilazione del quadro RW (art. 4 D.L. 167/90) con quelli per l'applicazione dell'IVAFE (D.L. 201/2011). [La ricorrente] non ha indicato l'IVAFE nel Modello Unico presentato (v. all. 2 al ricorso); l'Ufficio ha prodotto, invece, il quadro da lui liquidato.
3. La dichiarazione non era da emendare. Del resto l'emenda può farsi in giudizio (Cass. 12.12.2014 n. 26187; Ord. 18.2.2014 n. 3754).
4. La polizza in questione è intestata al solo marito.
5. I dati esposti in dichiarazione coincidono con quelli della polizza come dimostrato a pag. 7 del ricorso.
6. Le opzioni di cui sopra effettuate da Zurich sono presentate direttamente all'Agenzia delle Entrate; al contribuente non possono chiedersi documenti ed informazioni già in possesso dell'A.F. (art. 6 c. 4 L. 212/2000). Legittima, inoltre, è la dichiarazione al riguardo rilasciata da Zurich (Cass. 4269 del 25.3.2012; n. 21603 del 18.9.2013). L'effettivo esercizio delle opzioni può essere verificato dall'Agenzia; l'esercizio delle opzioni comporta la sottoposizione di Zurich allo stesso regime fiscale delle polizze assicurative emesse da compagnie residenti in Italia.

*Osserva la Commissione:* Il ricorso contro l'avviso bonario è ammissibile nonostante non sia contenuto nell'elenco di cui all'art. 19 D. Lgs. 546/1992 trattandosi di atto dell'ente impositore che porta a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria con le ragioni che la sorreggono (Cass. Ord. 25297 del 28.11.2014; 1701/2012; 7344/2012 ed altre).

Il ricorso merita un accoglimento.

Nella dichiarazione Modulo RW sono indicati dati corrispondenti alla polizza come espressi nel rendiconto della Zurich Eurolife S.A. prodotto dalla ricorrente: alla colonna 3 è indicato il codice di individuazione del bene (08), alla colonna 7 il valore della polizza all'inizio dell'anno (€ 3.860.000), alla colonna 8 il valore della polizza al termine del periodo d'imposta (€ 3.395.689).

Nel modulo RW non è indicata l'IVAFE come invece sostiene l'Ufficio facendo evidentemente riferimento al quadro RW elaborato (entrambi in atti); è giusto ritenere che l'esposizione della polizza nel Modulo RW sia stata effettuata per adempiere all'obbligo del monitoraggio fiscale e che, non essendo stata indicata l'IVAFE, non vi era alcuna necessità di emenda.

Inoltre, come risulta dal documento all. 3 al ricorso, la polizza in questione (n. 1208 – 001040) è intestata al solo marito [della ricorrente]; e, come risulta dal documento all. 4 al ricorso, la Zurich Eurolife S.A. ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti in relazione alle polizze di assicurazione ed ha ottenuto l'autorizzazione per il pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo, con numero di protocollo 394852/2012; elementi questi che, oltre ad essere dichiarati dalla Zurich, sono nella disponibilità dell'A.F. per cui non possono essere richiesti alla contribuente. Ne

consegue che la polizza in questione è sottoposta allo stesso regime fiscale delle polizze assicurative emesse da compagnie residenti in Italia.  
In relazione a quanto sopra, il ricorso va accolto; la particolarità della questione consente la compensazione delle spese tra le parti.

---

## Le Osservazioni

Con la sentenza che si annota (in seguito la “Sentenza”), la Commissione Tributaria Provinciale di Verona ha accolto il ricorso proposto avverso una comunicazione di irregolarità emessa a seguito di controllo automatico *ex art. 36-bis* D.P.R. 600/1973 sul Modello Unico PF 2014 ed avente ad oggetto l’Imposta sul valore delle attività finanziare detenute all’estero (in seguito l’IVAFE”).

La Sentenza desta interesse sotto più profili, quali la conferma dell’impugnabilità facoltativa delle comunicazioni di irregolarità e la precisazione in merito alla differenza tra obblighi di monitoraggio valutario e obblighi IVA FE, mettendo in luce le problematiche connesse all’esistenza di un unico quadro dichiarativo per l’assolvimento di entrambi i predetti obblighi. Degna di nota, inoltre, la decisione in merito all’insussistenza dell’onere della prova in capo alla contribuente in quanto l’Amministrazione finanziaria era già in possesso dei documenti e delle informazioni richiamate dalla ricorrente a sostegno della propria tesi.

---

### Sull’impugnabilità facoltativa della comunicazione di irregolarità

3

Il primo profilo di interesse si riferisce alla decisione relativa all’ammissibilità del ricorso avverso le comunicazioni di irregolarità emesse *ex art. 36-bis* D.P.R. 600/1973.

Nello specifico, l’Ufficio aveva sostenuto l’inammissibilità del ricorso proposto dalla contribuente in quanto l’atto impugnato era da ritenersi atto “*in itinere*” e come tale non degno di tutela giurisdizionale. Disattendendo la tesi dell’Ufficio, i Primi Giudici hanno stabilito che il ricorso avverso l’avviso bonario è ammissibile essendo un atto dell’ente impositore che porta a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria e non un provvedimento *in itinere*.

Con siffatta decisione la Commissione Tributaria Provinciale di Verona ha, da un lato, confermato la possibilità di una interpretazione estensiva dell’elencazione contenuta nell’art. 19 D.Lgs. 546/1992 e, dall’altro lato, ha incluso nella menzionata elencazione la comunicazione di irregolarità.

La decisione in commento è conforme all’orientamento ormai costante della Suprema Corte, che riconosce il diritto di impugnare ogni atto con il quale

venga portata a conoscenza del contribuente una compiuta pretesa impositiva<sup>1</sup>.

Esplicativa l'Ordinanza, 28 novembre 2014, n. 25297, con cui la Corte ha affermato che “in tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria (...)”.

In precedenza, vigeva la diversa interpretazione della tassatività degli atti impugnabili, giusta la quale era possibile sindacare solamente gli atti normativamente predeterminati. In altri termini, soltanto la notifica di uno degli atti tipici elencati nell'art. 19 D.Lgs. 546/1992 consentiva di adire il giudice tributario.

La rigidità dell'elencazione dell'art. 19 citato ha poi portato a ritenere ammissibile l'interpretazione estensiva delle categorie di atti specificamente individuate.

Attualmente, nel sistema tributario è possibile distinguere tra *atti autonomamente impugnabili* (i.e. atti autoritativi tipici), la cui mancata impugnazione entro precisi termini di decadenza comporta la definitività della pretesa, *atti non autonomamente impugnabili*, per i quali sarà necessario attendere la notifica dell'atto autoritativo tipico, e *atti facoltativamente impugnabili*, i quali possono essere oggetto del sindacato giurisdizionale nonostante non rientrino tra quelli autoritativi tipici. E' chiaro, pertanto, come sia di fondamentale importanza la corretta categorizzazione degli atti tributari, posto che per taluni provvedimenti la tutela giurisdizionale è garantita soltanto entro un preciso termine di decadenza, decorso il quale divengono definitivi ed incontestabili. Diversamente, la mancata impugnazione di un atto facoltativamente impugnabile non preclude la possibilità per il contribuente di ricorrere avverso il successivo atto autoritativo tipico. Al contrario, nel caso di impugnazione anticipata, quale ad esempio l'impugnazione della comunicazione di irregolarità *ex art.36-bis D.P.R. 600/1973*, il contribuente sarà comunque obbligato ad impugnare il successivo atto autoritativo tipico notificato, quale il ruolo e la cartella di pagamento, in quanto suscettibile di divenire definitivo se non opposto, a prescindere dall'impugnazione dell'atto che ne aveva preannunciato la pretesa. Invero, la non tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. 546/1992 induce la mera facoltà, non l'obbligo per il contribuente di impugnare atti in essa non ricompresi<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> In tal senso, cfr. F. Cerioni, *Impugnabile l'estratto di ruolo anche senza valida notifica della cartella – Processo tributario – La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quelle di accertamento dell'obbligazione tributaria*, in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 1/2016, p. 34.

Dalla Sentenza emerge ad ogni modo che, pure se non obbligatoria, la proposizione del ricorso avverso atti facoltativamente impugnabili può consentire al contribuente di anticipare le tempistiche di definizione della contestazione, soprattutto in ipotesi di inerzia dell'Ufficio, e talvolta anche di aprire un nuovo dialogo con l'Amministrazione finanziaria nell'ambito del quale la questione potrebbe essere definita bonariamente. Per tali ragioni, la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Verona va sicuramente accolta con favore.

---

### Sulla distinzione tra obblighi di monitoraggio valutario e obblighi IVA FE

Ancora, la Sentenza sottolinea la distinzione tra obblighi derivanti dalla normativa del monitoraggio valutario di cui all'art. 4 D.L. 167/1990 e obblighi dichiarativi ai fini IVA FE di cui all'art. 19 D.L. 201/2011. Nel caso oggetto del ricorso, l'Ufficio sosteneva che la ricorrente avesse esposto l'attività estera nel Quadro RW, nonché indicato l'IVA FE senza versarla e senza emendare la dichiarazione *ex* art. 2, comma 8-*bis*, D.P.R. 322/98 e perciò pretendeva la corresponsione dell'IVA FE. La contribuente, dal canto suo, lamentava la non deduzione dell'imposta – peraltro non esposta nel Modello Unico PF 2014 - in quanto il predetto Quadro RW era stato compilato per il solo assolvimento degli *obblighi di monitoraggio valutario*, non essendo ella titolare dell'attività estera, consistente in una polizza di assicurazione sulla vita di tipo misto stipulata dal marito della ricorrente con la compagnia assicurativa estera Zurich Eurolife SA, operante in Italia in regime di libera prestazione di servizi. Sul punto, i Giudici hanno stabilito che è giusto ritenere che l'esposizione della polizza nel Modulo RW sia stata effettuata per adempiere all'obbligo del monitoraggio fiscale.

La controversia trova il proprio fondamento nella scelta del legislatore tributario di legare l'assolvimento degli obblighi previsti ai fini IVA FE e dell'Imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE) al Quadro RW, parimenti compilato per adempiere gli obblighi previsti dalla normativa sul monitoraggio valutario.

Invero, la circostanza che con un unico quadro possano essere assolti obblighi derivanti da normative con diversi presupposti, sia soggettivi che oggettivi, può creare indubbiamente incertezze nel sistema, potenzialmente idonee a far sorgere contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In relazione ai *presupposti soggettivi*, la normativa sul monitoraggio valutario, prevede che le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 917/1986,

---

<sup>2</sup> In tal senso, cfr. F. Tesauro, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2016, p. 1036.

residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, debbono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi *ex art. 4 D.L. 167/1990*. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti menzionati che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dal D.Lgs. 231/2007. Inoltre, sono tenuti alla compilazione del Quadro RW anche coloro che hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione delle attività detenute all'estero<sup>3</sup>.

Diversamente, ai fini IVAFE, le persone fisiche residenti sono assoggettate all'imposta in esame qualora detengano all'estero attività finanziarie a titolo di proprietà o di altro diritto reale<sup>4</sup>.

Dalla sintetica descrizione dei diversi presupposti soggettivi emerge chiaramente la loro diversa estensione, nonché la maggior complessità in materia di monitoraggio valutario circa l'individuazione del confine dell'ambito soggettivo. Potrà, dunque, esservi il caso di un contribuente esonerato dal monitoraggio valutario, ma tenuto alla compilazione del Quadro RW per il calcolo dell'IVIE e dell'IVAFA, e viceversa.

Ad esempio, il delegato al prelievo su un conto deposito detenuto all'estero che, non essendo titolare della proprietà o altro diritto reale dell'attività, dovrà compilare il Quadro RW ai fini del monitoraggio valutario, ma non anche ai fini IVAFA.

Sarebbe pertanto auspicabile un ritorno al passato, svincolando la liquidazione dell'IVAFA e dell'IVIE dal Quadro RW.

Detta conclusione può ritenersi ancor meglio fondata se si considera che a causa dell'incerto confine dell'ambito soggettivo del monitoraggio valutario, in considerazione delle abnormi sanzioni previste per il mancato assolvimento degli obblighi previsti<sup>5</sup>, i contribuenti potrebbero essere portati a compilare il Quadro RW anche quando non richiesto al fine di evitare possibili contestazioni in materia di monitoraggio valutario. Il che peraltro potrebbe esporre il contribuente al diverso rischio di eventuali contestazioni, e dunque di contenziosi, in materia di IVAFA.

Per di più, nel caso oggetto della Sentenza la contestazione dell'Ufficio è sorta sebbene la ricorrente non avesse esposto l'IVAFA nel Quadro RW. Nonostante ciò, l'Ufficio – evidentemente caduto in errore - a sostegno delle proprie ragioni ha evidenziato la circostanza che la ricorrente non avesse presentato dichiarazione integrativa a favore.

---

<sup>3</sup> Cass., Sent., 21 luglio 2010, nn. 17051 e 17052; Agenzia delle Entrate, Circ. 23 dicembre 2013, n. 38/E.

<sup>4</sup> Nello stesso senso, Agenzia delle Entrate, Circ. 2 luglio 2012, n. 28/E.

<sup>5</sup> L'art. 5 D.L. 167/1990 prevede una sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati; per le attività estere detenute in Paesi *Black-list* la sanzione amministrativa pecuniaria è raddoppiata (i.e. dal 6 al 30 per cento del valore non dichiarato).

Su quest' ultimo aspetto i Giudici hanno stabilito che nel caso di specie non vi era alcuna necessità di emendare la dichiarazione dei redditi. Del resto, quand' anche la contribuente avesse compiuto un errore in sede dichiarativa, questo sarebbe stato sicuramente emendabile in sede contenziosa non essendo obbligatorio correggere eventuali errori tramite dichiarazione integrativa a favore. Invero, la presentazione della dichiarazione integrativa a favore *ex art. 2, D.P.R. 322/1998* è una facoltà concessa ai contribuenti e non un obbligo, potendo questi ultimi emendare la dichiarazione anche in sede contenziosa<sup>6</sup>.

---

### Sulla pretesa debenza dell'IVAFE e sull'onere della prova

Nella Sentenza i Giudici confermano la non debenza dell'IVAFE in quanto la polizza in questione doveva essere sottoposta allo stesso regime fiscale delle polizze assicurative emesse da compagnie residenti in Italia. Nello specifico, i Giudici hanno stabilito che avendo Zurich Eurolife S.A. optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti in relazione alle polizze di assicurazione ed ottenuto l'autorizzazione per il pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo, la polizza non doveva scontare l'IVAFE.

Nel dettaglio, la compagnia assicurativa estera ha informato il contribuente della circostanza che operando in Italia in regime di libera prestazione dei servizi:

a) ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti in relazione alle polizze assicurative *ex art. 26-ter, comma 3, D.P.R. 600/1973* e applica dunque la predetta imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti a persone fisiche residenti in relazione a polizze assicurative

b) ha ottenuto l'autorizzazione dall'Amministrazione finanziaria italiana per il pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo *ex art. 15 del D.P.R. 642/1972* e applica quindi l'imposta di bollo di cui all'art. 13, comma 2-ter della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 642/1972.

In merito all'opzione di cui al punto a), deve essere precisato che essa opera con riferimento a tutte le polizze in essere e successive all'esercizio.

In relazione al pagamento dell'imposta di bollo di cui al punto b), si rammenta che l'applicazione dell'imposta di bollo virtuale da parte delle compagnie assicurative estere è una facoltà prevista all'art. 3, Decreto 24 maggio 2012 che può essere esercitata a condizione che le medesime

---

<sup>6</sup> La Suprema Corte ha reiteratamente affermato il principio di diritto secondo cui, "in adesione all'art. 53 Cost., la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile ... anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria". Cfr Cass., Sent. 12 dicembre 2014, n. 26187. Nello stesso senso Cass., Ord. 18 febbraio 2014, n. 3754.

abbiano esercitato la facoltà prevista dall'art. 26-ter, comma 3 sopra menzionato.

Ebbene, la circostanza che la compagnia assicurativa estera abbia esercitato entrambe le predette opzioni ha quale conseguenza che tutte le sue polizze – ivi compresa la polizza oggetto della controversia – sono sottoposte allo stesso regime fiscale cui soggiacciono le polizze assicurative emesse da compagnie residenti in Italia, con la conseguenza che l'IVAFE non è dovuta, essendo un'imposta che grava sui prodotti finanziari detenuti all'estero da persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.

La predetta conclusione trova conferma nella Circolare, 2 luglio 2012, n. 28/E al prf 2.2.1 dell' Agenzia delle Entrate ove si legge che “nel caso in cui le predette imprese di assicurazione estere abbiano esercitato entrambe le predette opzioni [per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter e per l'applicazione del bollo virtuale], le polizze assicurative in questione subiscono, ai fini che qui interessano, un trattamento tributario complessivamente equiparato alle analoghe polizze assicurative italiane. Pertanto, le stesse possono sostanzialmente considerarsi come detenute in Italia e, quindi, non sono assoggettate all'IVAFE”.

Relativamente alla *prova* che la ricorrente doveva fornire per dimostrare l'esercizio delle opzioni menzionate, i Giudici affermano che essendo l'Amministrazione finanziaria già in possesso di tutti gli elementi idonei ad individuare il corretto regime fiscale della polizza, nulla poteva essere richiesto al contribuente, così respingendo la tesi dell'Ufficio che riteneva non esservi alcun elemento atto a verificare le affermazioni della compagnia assicurativa nel prospetto informativo.

Nel dettaglio, secondo i Giudici, la corrispondenza al vero delle informazioni fornite da Zurich – in merito all'esercizio dell'opzione per l'applicazione della sostitutiva di cui all'art. 26-ter e per il versamento del bollo con il metodo virtuale – poteva essere facilmente verificata dall'Ufficio. Infatti, l'opzione per l'applicazione della sostitutiva viene espressa dalla compagnia assicurativa estera attraverso la presentazione del modello 770 Ordinario e l'applicazione del bollo virtuale è stata invece concessa dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Com'è noto, nel processo tributario quando vengono impugnati atti impositivi *incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa impositiva*, mentre spetta al contribuente fornire prove contrarie a quelle dell'Ufficio per contrastare la legittimità della pretesa.

Tuttavia, qualora il contribuente richiami *atti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria*, l'art. 6 dello Statuto dei diritti del Contribuente pone a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di acquisire e di fornire la prova degli elementi rilevanti ai fini della decisione, restando a carico del contribuente solo l'onere di dedurli, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non potrà motivare la

propria pretesa sulla circostanza che il contribuente non abbia fornito i documenti richiamati, soprattutto se non siano e non possano essere in suo possesso.

La decisione dei Giudici, conforme al dettato normativo dell'art. 6 citato, è sicuramente apprezzabile in quanto non aggrava il contribuente di ulteriori oneri.