

Civile

Nuovo processo tributario, più rigoroso l'assolvimento dell'onere probatorio a carico dell'A.F.

di Giuseppe Durante*

10 Febbraio 2023

*ESTRATTO da "**Nuovo processo tributario, le novità della riforma sull'articolazione della prova**", Top 24 Diritto Dossier e monografie, 9 febbraio 2023 - A cura del Prof. Avv. Giuseppe Durante, Docente a contratto in Diritto Tributario presso l'Università LUM Giuseppe Degennaro, Partner 24 ORE Avvocati

Come già segnalato in premessa, una delle novità introdotte dalla riforma del processo tributario è quella che riguarda l'**onere della prova cosiddetto "rafforzato"** a carico dell'ufficio impositore in ordine alla configurabilità della violazione tributaria contestata dall'AdE con l'avviso di accertamento emesso e notificato a carico del contribuente.

La riforma del processo tributario operata con la *Legge n. 130 del 2022* attraverso la previsione normativa di cui al *comma 5 bis dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992* ha sicuramente il merito di disciplinare espressamente e per la prima volta con una **norma ad hoc l'onere della prova nel processo tributario**, richiamando i criteri di valutazione che il collegio tributario adito deve porre alla base della propria decisione che sarà di conferma o annullamento dell'atto impugnato. Quanto alla prova per così dire **procedimentale** che legittima la pretesa impositiva dell'ufficio, tale regime era rappresentato dalle norme che a diverso titolo si occupano del controllo e dell'accertamento tributario, tra tutte quelle dettate dagli artt. 31 e ss. DPR n. 600/1973, dagli artt. 51 e ss. DPR n. 633/1972, nonché dalle altre disposizioni che si occupano dei cosiddetti metodi alternativi di accertamento dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

Come già segnalato, *il comma 5 bis inserito nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992* (il comma 5-bis inserito nell'art. 7 del D.lgs. 546/1992 dall'art. 6, comma 1, L. 31 agosto 2022, n. 130 sancisce ora che *«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»*) dispone che il **giudice tributario fonda la sua decisione sugli elementi di**

prova che emergono nel giudizio, annullando, pertanto, l'atto impugnato se gli elementi probatori offerti *sub iudice* dall'ufficio impositore risultano *insufficienti o contraddittori o se risultano evidentemente labili e non convincenti* per dimostrare in modo circostanziato e puntuale la fondatezza della pretesa impositiva richiamata nell'avviso di accertamento emesso e notificato.

L'utilizzo di termini quali "*insufficienti*", "*contraddittori*", "*circostanziato*", "*puntuale*" richiama per la prima volta nel processo tributario **criteri di valutazione della prova di derivazione processuale-penalistica** espressamente richiamati *dall'art. 530, comma 2 c.p.p. nonché dall'art. 192 c.p.p.* (per una migliore comprensione del richiamo normativo operato, si riporta il dettato normativo delle due disposizioni citate: «*Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile*» (art. 530, comma 2, c.p.p.); «*Il giudice valuta la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati. L'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti. Le dichiarazioni rese dal coimputato del medesimo reato o da persona imputata in un procedimento connesso a norma dell'articolo 12 sono valutate unitamente agli altri elementi di prova che ne confermano l'attendibilità. La disposizione del comma 3 si applica anche alle dichiarazioni rese da persona imputata di un reato collegato a quello per cui si procede, nel caso previsto dall'articolo 371 comma 2 lettera b)*» (art. 192 c.p.c.) la cui osservanza ha il fine di **rendere più rigoroso l'assolvimento dell'onere della prova a carico dell'A.F.**

Ne deriva che, non solo il legislatore della riforma con una norma ad hoc ha posto a carico dell'ufficio impositore l'onere di provare i "*fatti costitutivi*" che hanno legittimato la pretesa impositiva che ha portato l'ufficio alla emissione dell'avviso di accertamento, ma subordina l'espletamento della prova stessa *sub iudice* alla configurabilità di una serie di criteri di valutazione da i quali il giudice tributario non può prescindere in quella che sarà la decisione finale circa l'accoglimento o meno del ricorso introduttivo.

In particolare, richiamando il tenore testuale del *comma 5 bis dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992* le statuizioni sulla regola di giudizio dell'onere della prova sono richiamate nel primo e nel terzo periodo del ridetto comma nel quale è espressamente disposto che **spetta all'A.F. provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato**; spetta, altresì, **al contribuente fornire le ragioni che legittimano la richiesta di rimborso**, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

Del resto, la valenza della prova nel procedimento di accertamento è sicuramente rafforzata dai principi costituzionali riconducibili all'art. 53, comma 1 Cost. (principi di capacità contributiva: al citato art. 53 Cost. trovasi sancito che «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione

della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività») nonché da quello dell'imparzialità amministrativa ex art. 97 Cost.). ... [**CONTINUA SU TOP24 DIRITTO**](#)

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24 ORE