

CONTENZIOSO

La declinazione dell'onere della prova nel processo tributario

di Angelo Ginex

Il **processo tributario** ha **carattere dispositivo** in quanto la **materia del contendere** è **delineata dalle parti** e non può essere ampliata dal giudice.

Infatti, ai sensi dell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), i **poteri istruttori** del giudice si esplicano **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**, potendo soltanto **integrare gli elementi probatori** dalle medesime offerti, ma non svolgere un ruolo sostitutivo o supplente.

Pertanto, esiste, nel processo tributario, un **onere di allegazione dei fatti** che **incombe sulle parti**, con la conseguenza che **il giudice non può fondare la decisione su fatti da esse non dedotti**.

In linea generale, l'**Amministrazione finanziaria** è tenuta alla **allegazione dei fatti costitutivi della maggiore pretesa vantata**, cui adempie motivando adeguatamente l'atto impositivo. Invece, il **contribuente** deve allegare (e, successivamente, provare, se contestati) i **fatti modificativi, impeditivi ed** estintivi della pretesa fiscale o i fatti che fondano i propri diritti.

In tema di **onere della prova**, l'[articolo 2697 cod. civ.](#) stabilisce che *“chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

Conseguentemente, deve ritenersi che nel processo tributario l'**onere della prova** è declinato come segue:

1. **l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria spetta all'Amministrazione finanziaria**, la quale assume il ruolo di **attore in senso sostanziale** dal momento che vanta una maggiore pretesa fiscale;
2. **l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa tributaria spetta invece al contribuente**, che è **attore in senso formale**.

A tal proposito, si rileva che **la parte deve valutare attentamente la prova dei fatti che offre**, in quanto il documento, una volta depositato, non può più essere ritirato, anche se pregiudizievole. Nel processo tributario, trova applicazione infatti il **principio di acquisizione probatoria**, secondo cui i fatti sono valutabili se dedotti, a prescindere da quale parte lo abbia fatto.

In ogni caso, se l'ente impositore non dimostra la fondatezza della pretesa avanzata, **è opportuno che il contribuente, pur non essendovi tenuto, offra diligentemente la prova dell'infondatezza della stessa**, qualora ne sia in possesso.

Inoltre, bisogna tenere presente che la **regola di giudizio sopra indicata vale quando l'oggetto del giudizio sia un diritto dell'ente impositore**. Al contrario, vale la regola opposta quando l'oggetto del giudizio sia un diritto del contribuente (è il caso, ad esempio, delle liti di rimborso o di crediti d'imposta).

Al di là della situazione ordinaria sopra prevista, è possibile altresì che nel processo tributario trovino applicazione le **presunzioni legali**, che sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato ex [articolo 2727 cod. civ.](#)

Le presunzioni legali **dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite ex articolo 2728 cod. civ.**, con la conseguenza che, in tali ipotesi, si realizza una **inversione dell'onere della prova**, in quanto la prova di un determinato fatto viene posta a carico di una delle parti.

A tal proposito, si evidenzia infine che **le presunzioni legali si distinguono in:**

1. **relative**, quando l'ente impositore si limita alla dimostrazione del c.d. fatto base del meccanismo presuntivo ed **al contribuente spetta fornire la prova contraria**;
2. **assolute**, quando il c.d. fatto noto è equiparato al c.d. fatto presunto e **non è ammessa alcuna prova contraria**.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >