

CONTENZIOSO

Una nuova regola per dirimere la questione del riparto dell'onere della prova

di **Alessandra Fabbri, Giuseppe Graziadei**



La **riforma del processo tributario**, disposta con la L. 130/2022, ha comportato l'inserimento all'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) del comma 5 bis in virtù del quale compete all'Amministrazione provare in giudizio le **violazioni** contestate con l'atto impugnato, dimostrando “... *in modo circostanziato e puntuale ... le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*”.

La decisione del Giudice, quindi, dovrà trovare fondamento sugli **elementi di prova forniti dall'Amministrazione finanziaria** in giudizio e dovrà comportare l'annullamento dell'atto ove risultino carenti o contraddittori.

La portata della **modifica** è di grande rilievo, perché introduce una specifica norma riguardante l'onere della prova posto a carico delle parti nel processo tributario e, in particolare, dell'Ufficio che, attraverso la notifica dell'atto oggetto d'impugnazione, assume la veste di **attore in senso sostanziale della controversia**.

La **giurisprudenza** formatasi prima della riforma, facendo rinvio al disposto dell'[articolo 2647 cod. civ.](#), ripartiva diversamente l'onere della prova facendo rinvio al disposto dell'[articolo 2697 cod. civ.](#), in virtù del quale “*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”.

La portata della modifica, però, non è stata opportunamente colta da un primo pronunciamento di legittimità, dato che, con [ordinanza n. 31878 depositata il 27.10.2022](#), si è incomprensibilmente giunti ad affermare che “*la nuova formulazione normativa ...non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*”.

Una virtuosa e lucida sentenza di merito emessa dalla **Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Siracusa** - la n. 3856/2022 depositata il 23.11.2022 - **dissentendo** motivatamente dall'anzidetto pronunciamento di legittimità, ha diversamente colto l'esegesi della norma e affermato che con l'*incipit* della disciplina, secondo cui *"l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato"*, è stata introdotta nel processo tributario *"...una nuova regola autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova, superando così la portata dell'articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa"*.

Inoltre, sul corretto presupposto secondo cui il reddito d'impresa è frutto della somma algebrica di componenti positive e negative di reddito, la Corte di Giustizia siracusana ha opportunamente definito *"strabico ed illogico"* l'orientamento formatosi prima della riforma del processo tributario con riguardo all'onere della prova a carico delle parti, in quanto **fondato sull'equivoco** secondo cui *"l'onere della prova in ordine alla deduzione di un costo dovesse essere posto a carico del contribuente limitando l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria solo alle componenti positive del reddito d'impresa"*.

I Giudici di merito, pertanto, concludono che *"la nuova disposizione sull'onere della prova introdotta dalla Legge n. 130/2022 consente senz'ombra di dubbio di superare questo equivoco, per cui anche per i componenti negativi di reddito l'onere probatorio non può che incombere sull'Amministrazione Finanziaria con l'unica eccezione riguardante le controversie da rimborso in relazione alle quali l'onere della prova rimane sempre a carico del contribuente"*.