



***RULE OF LAW E NUOVO
ONERE DELLA PROVA NEL
PROCESSO TRIBUTARIO
COME RIFORMATO DALLA
LEGGE N. 130/2022***

Avv. Lucrezia Valentina Caramia

Dottore di ricerca in diritto tributario, Università degli studi di Bari Aldo Moro

30 ottobre 2023

Università degli studi Suor Orsola Benincasa di Napoli

Piano del lavoro

- 1) **Premessa. La riforma della giustizia e del processo tributario di cui alla legge 130/2022. In tema di prove, le modifiche apportate all'art. 7, d. lgs. n. 546/1992**
- 2) **I principi**
 - **Principio dispositivo (articoli 99, 2907 c.c.)**
 - **Principio di allegazione (articolo 2967 c.c., articoli 112, 115 c.p.c.)**
 - **Differenze rispetto al processo civile in punto di ISTRUZIONE PROBATORIA**
 - A) **Principio dispositivo con metodo acquisitivo**
 - B) **Principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato. La motivazione delimita la materia del contendere**
- 3) **L'istruzione probatoria nel processo tributario**
 - **i mezzi di prova**
 - **l'introduzione della prova testimoniale scritta**
- 4) **Prime riflessioni sul comma 5bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/92. Riproposizione o rivoluzione?**
 - **considerazioni sulla prova per presunzioni...**
 - **...e sulla vicinanza della prova nel processo tributario**

1) Premessa. La riforma della giustizia e del processo tributario di cui alla legge 130/2022. In tema di prove, le modifiche apportate all'art. 7, d. lgs. n. 546/1992

► Comma 5bis, art. 7, d.lgs. n. 546/1992

Primo periodo

L'amministrazione finanziaria *“prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*

Terzo periodo

“spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

Secondo periodo

“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, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”

2) I principi

- **PRINCIPIO DISPOSITIVO** - regola che attribuisce alle parti il diritto di definire e delimitare (e, dunque, “disporre”) l’ambito entro il quale il giudice deve esercitare i propri poteri; conseguentemente, questi ultimi sono compresi entro i limiti consentiti dall’iniziativa delle parti.

Art. 99 c.p.c.

*“chi vuole far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente” –
esprime il c.d. principio della domanda*

Art. 2907 c.c.

“alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l’autorità giudiziaria su domanda di parte”

L'ambito del principio dispositivo

Il principio dispositivo opera in due direzioni.

- In primo luogo, preclude al giudice di porre a fondamento della propria decisione fatti che non siano stati posti a fondamento dei motivi di ricorso oppure delle eccezioni e delle contestazioni riservate alle parti stesse.
- Invece, in base ad un secondo e più pregnante significato, esso attribuisce alle parti il monopolio sulle fonti di prova dei fatti medesimi.

Principio di allegazione

che si fonda sull'art. 2967 c.c.

- il primo comma dispone *“chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*;
- b) mentre il secondo precisa *“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”*.

Il principio di allegazione vincola la decisione del giudice alle sole prove prodotte dalle parti nel corso del giudizio

Ai sensi dell'art. 112 c.p.c.

«Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non può pronunciare d'ufficio su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti» - Principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato

nonchè, dell'art. 115 c.p.c., c. 1

«il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita»

Deroghe al principio dispositivo:

il giudice non può supplire alle carenze istruttorie o all'inerzia delle parti: egli può solo integrare una prova già acquisita al giudizio: **in questa prospettiva è intervenuta l'abrogazione del terzo comma, ad opera del DL n. 203 del 30 settembre 2005** (convertito con la legge n. 248 del 2 dicembre 2005), **che disponeva** “è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”.

3) L'istruzione probatoria nel processo tributario

- l'istruttoria nel processo tributario è la fase in cui sono più nette le *differenze rispetto al processo civile*, al punto che non è nemmeno assistita da una disciplina puntuale che consenta di distinguere le prove raccolte ed utilizzabili *in sede amministrativa* da quelle opponibili *in ambito processuale*. Infatti, in merito all'**acquisizione dei mezzi di prova**, l'art. 24 del D. Lgs. n. 546 del 1992 si limita a prevedere che i documenti devono essere elencati negli atti ove sono allegati mentre l'art. 7 non indica alcuna modalità per i mezzi di prova ivi previsti (diversi da quelli documentali) a differenza degli artt. 183 e 184 c.p.c.
- L'art. 32 prevede che «le parti possono presentare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1».

Le prove nel processo tributario. L'introduzione della prova testimoniale scritta

- I **mezzi di prova** nel processo tributario sono disciplinati dal quarto comma dell'art. 7 ove è disposto che *“Non è ammesso il giuramento”*.
- Il terzo comma permette al giudice tributario di richiedere **apposite relazioni** ad organi dell'Amministrazione dello Stato o ad altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di finanza, e di disporre la **consulenza tecnica** *“quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità”*.
- Con la riforma di cui alla legge n. 130/2022 è stato eliminato il divieto alla **prova testimoniale**, risalente al 1981.

“la Corte di Giustizia Tributaria... può ammettere la prova testimoniale”

prevedendo che la sua assunzione avvenga nelle forme di cui all'art. 257 bis c.p.c. e cioè attraverso la ivi prevista risposta scritta a quesiti redatti su un modello notificato al testimone e da lui sottoscritti (in forma autentica).


- L'oggetto della prova testimoniale scritta deve attenersi a “circostanze di fatto” diverse da quelle che un pubblico ufficiale “attesti avvenute in sua presenza”, come tali aventi “fede privilegiata”, superabile solo con querela di falso (art. 7, 4° comma, ultima parte

4) Prime riflessioni sul comma *5bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546/92. Riproposizione o rivoluzione?

Proviamo a dare una risposta partendo da una esegesi attenta della norma ...

Secondo il comma 5 bis dell'art. 7, cit. :

- 1.1. La prova della pretesa impositiva spetta all'Amministrazione (quale attore sostanziale) a prescindere dalla cosiddetta "vicinanza della prova"
- 1.2. Tale prova si forma in giudizio. Quindi è vietata la "scienza privata" del Giudice
- 1.3. La mancanza di idonea prova comporta l'annullamento dell'atto impugnato.


- 
- In particolare, al fine della verifica dell'adempimento di tale onere probatorio a carico dell'Amministrazione, il **Giudice tributario deve valutare:**
 - a) La **“esistenza”** della prova della fondatezza della pretesa impositiva;
 - b) La **non “contraddittorietà”** della prova medesima;
 - c) La sua **“sufficienza”** al fine di pervenire ad una dimostrazione circostanziata e puntuale della pretesa medesima;
 - d) A tal fine l'art. 7, comma 5-*bis* cit. precisa che la valutazione delle “ragioni oggettive” di fondatezza (o meno) della pretesa impositiva deve essere effettuata, tenuto conto **“comunque della coerenza con la normativa tributaria sostanziale”**.



Considerazioni in merito alla prova per presunzioni...

- ▶ Pertanto necessariamente l'attribuzione all'ente impositore dell'onere della prova coinvolge anche l'applicazione delle “presunzioni legali”, quali regole che caratterizzano specificamente la materia tributaria (art. 2727 c.c.)
- ▶ Presunzioni legali assolute, non ammettono prova contraria
- ▶ Presunzioni legali relative, invertono l'onere probatorio, ammettendo prova contraria
- ▶ Presunzioni semplici (art. 2729 c.c.) – sono le presunzioni non stabilite dalla legge e lasciate alla prudenza del giudice che può tuttavia ammetterle soltanto se gravi, precise e concordanti.

ESEMPIO. Accertamento nei confronti di società a ristretta base azionaria e articolazione della prova contraria dei soci

- 
- La “novità” del comma *5-bis* non risiede certamente nel suo contenuto (che richiama elementi che devono essere sempre presenti al fine di ogni valutazione probatoria) ma nella riscontrata “necessità” di ribadire tale contenuto valutativo della prova, che il Giudice deve osservare.
 - Il comma *5-bis* impone al Giudice di valutare, nel caso specifico, la “fondatezza” la “non contraddittorietà” e comunque la “sufficienza degli elementi addotti a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive sulle quali si fonda la pretesa impositiva”.
 - Conseguentemente, al riguardo il Giudice è tenuto a valutare se il semplice richiamo a tale particolarità della “struttura societaria” sia idoneo a soddisfare, nel caso specifico l’onere della prova (di percezione di un maggior reddito da parte del socio) gravante sull’Amministrazione e a valutare se, nel caso specifico, la prova presuntiva semplice così fornita sia quantomeno “qualificata” ai sensi del 2729 c.c. o se invece sia fondata su “*meri indizi*”.

...e sul principio di vicinanza della prova

- In linea di principio il nuovo comma 5 bis esclude la applicazione del principio di matrice giurisprudenziale di «vicinanza della prova», applicato soprattutto in materia di prova di inerenza di un costo o di congruità e normalità dei prezzi di trasferimento

(Focus ... L'onere della prova del transfer pricing alla luce del nuovo comma 5 bis dell'art. 7, d.lgs. n. 545/92)

Concludendo...

Il comma 5-bis **non sembra costituire**, a mio parere, **una mera trasposizione dell'art. 2967 c.c.** In merito, sia pure incidentalmente, **si è già pronunciata la Corte di Cassazione** con le ordinanze numero 31878 e 31880 del 27 ottobre 2022 sostenendo che la disposizione *“non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in materia di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale”*.

Peraltro, se ben applicata, **la norma assegna al Giudice, anche nei giudizi pendenti, il potere di annullare** (e non di decidere, quindi, con una pronuncia sostitutiva di merito) **gli atti tributari che dovessero risultare privi di “ragioni oggettive” e, quindi, quando risultano non motivati, e/o non provati in giudizio** e, correlativamente, assegna al Giudice la responsabilità di fornire una puntuale motivazione nella sentenza delle allegazioni probatorie agli atti di causa (sia della parte che dell'Ufficio) in modo da ridurre i vizi di motivazione apparente denunciabili in cassazione nell'ottica della deflazione del contenzioso e, quindi, del perseguimento di uno degli obiettivi della Riforma in linea con quelli del PNNR.