
Processo tributario: onere della prova a doppia via

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 2 Ottobre 2012

L'importanza della motivazione degli atti di accertamento tributari, anche in ottica dell'onere probatorio in sede processuale.

Come è noto la motivazione di un atto di accertamento è rivolta a spiegare il fondamento della pretesa tributaria.

La prova, invece, fornisce la conoscenza di un fatto, ricostruendolo storicamente, così che costituisce onere della prova l'insieme degli sforzi compiuti da una delle parti per convincere il giudice della fondatezza delle proprie ragioni.

Tradizionalmente la giurisprudenza ha sostenuto che l'onere della prova dei maggiori componenti positivi di reddito spetterebbe all'Amministrazione finanziaria, mentre ai contribuenti competerebbe la dimostrazione dell'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, compresi i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi.

L'individuazione del soggetto su cui grava l'onere della prova necessita dell'esame del contenuto dell'atto: se l'atto contiene la richiesta di maggiori imposte da parte dell'ufficio, sulla base della pretesa che esistano componenti imponibili positive non dichiarate, il soggetto che chiede, in buona sostanza, è l'ufficio, e l'onere della prova ricadrebbe sull'ufficio; se l'atto contiene la richiesta di maggiori imposte da parte dell'ufficio sulla base della pretesa che non sussistano componenti negativi dichiarati, l'onere della prova graverebbe sul contribuente, atteso che la controversia ha come oggetto sostanziale la pretesa del contribuente alla riduzione della propria base imponibile (similmente, l'onere della prova ricade sul contribuente per le controversie, per esempio, in cui il contribuente richieda un rimborso).

Sul punto si richiamano, tra le altre, le pronunce della Corte di Cassazione n. 7867 del 22.8.1997; n. 13181 del 4.10.2000; n. 11514 del 7.9.2001.

Secondo tale teoria, infatti, l'onere della prova incomberebbe sulla parte che vuol azionare un diritto in giudizio, e nell'ambito dell'accertamento tributario tale parte si identificerebbe nell'ufficio che, attraverso l'atto di accertamento, esterna l'esercizio del proprio diritto impositivo, attraverso le prove a sostegno delle proprie pretese.

A tale interpretazione si adeguata la recente ordinanza della Corte di Cassazione (n.14798 depositata il 4 settembre 2012) che ha addossato sull'ufficio l'onere di provare di requisiti di certezza e determinabilità dei componenti positivi di reddito, mentre spetta al contribuente l'onere sui componenti negativi.

Nel caso specifico in discussione era la violazione e falsa applicazione dell'artt. 53 c. 1 lett. f e 75 del Dpr 917/86 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. laddove la CTR ha ritenuto che i contributi richiesti dalla società fossero sottoposti a condizione sospensiva e, come tali, contabilizzati solo all'atto della erogazione.

Per la Cassazione la censura è infondata alla luce dei principi precedentemente affermati dalla stessa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 20521 del 22/09/2006 (Rv. 593422) "secondo cui , in tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dall'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione.

Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare.

Nel caso in esame infatti l'erogazione dei contributi per le assunzioni a tempo indeterminato, di cui all'art. 9 della L. 27/1991 della Regione Sicilia, aveva luogo solo all'esito di un procedimento amministrativo tendente a verificare anche l'applicazione da parte delle imprese nei confronti dei propri dipendenti di condizioni economiche e normative non inferiori a quelle previste dai vigenti contratti collettivi di categoria".

2 ottobre 2012

Francesco Buetto