

La nuova norma sull'onere della prova nel processo tributario

di LORIS TOSI

1. L'art. 6 della L. 130/2022 ha introdotto nell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 il nuovo comma 5-*bis*, il quale dispone 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 fondono 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*

Tale disciplina è immediatamente applicabile a tutte le cause pendenti alla data del 16 settembre 2022 (data di entrata in vigore del comma 5-*bis*). Trattasi, infatti, di norme aventi natura processuale (che, oltretutto, incidono sulle regole di giudizio), per le quali vige il noto principio del *tempus regit actum*, che il legislatore della riforma non ha ritenuto di derogare.

2. La novella legislativa che ha introdotto il nuovo comma 5-*bis* è stata oggetto di critiche da parte della dottrina, che ne ha rilevato, da un lato, una certa inadeguatezza nella formulazione letterale, dall'altro, l'impropria collocazione all'interno dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992. Quest'ultimo articolo, infatti, reca tuttora la rubrica «*poteri delle corti di giustizia tributaria di primo*

e secondo grado», ma, in virtù delle modifiche operate dalla L. 130/2022, presenta oggi un contenuto estremamente eterogeneo, spaziando dall’individuazione dei mezzi istruttori, ai poteri del giudice, all’oggetto della prova, al riparto degli oneri probatori tra le parti in causa, alle regole di valutazione delle prove.

A onor del vero, la *littera legis* del nuovo comma presenta alcuni profili di ambiguità che non favoriscono delle interpretazioni univoci. Per tale ragione, può soccorrere l’interprete il ricorso alla *ratio legis*, individuabile anche attraverso la lettura dei lavori preparatori.

Questi ultimi evidenziano come l’obiettivo del legislatore fosse quello di incidere sul regime probatorio del processo tributario a vantaggio del contribuente, sulla base dell’erroneo presupposto per cui la materia tributaria non sarebbe stata sufficientemente garantista perché caratterizzata da una generale e svantaggiosa inversione dell’onere della prova a carico del contribuente. Come si vedrà tra poco, infatti, la principale innovazione apportata da parte della recente riforma al regime probatorio del processo tributario è stata mutuata dalla disciplina processual-penalistica.

3. Il contenuto precettivo del novellato comma 5-bis può essere idealmente suddivisa in due parti.

La prima, composta dal primo periodo, dalla prima parte del secondo periodo e dall’ultimo periodo della disposizione, sembra dare semplice conferma a regole processuali consolidate già da molto tempo. Questa prima parte, infatti, in sintesi stabilisce che:

- 1) l’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato;
- 2) il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono dal giudizio;
- 3) il giudice annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria;
- 4) spetta al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso.

A chi scrive sembra che tali previsioni non deroghino quanto già stabilito dagli artt. 115 e 116 c.p.c., 2697 e 2729 cod.civ. in

tema di tipi di prove utilizzabili, modalità della loro acquisizione, distribuzione degli oneri probatori e poteri di iniziativa del giudice.

Al contrario, le regole poste dalle norme da ultimo citate non vengono modificate, ma, per una sorta di eterogenesi dei fini, la loro codificazione *per tabulas* anche nell'ambito processual-tributario ha in realtà alimentato i numerosi dubbi interpretativi che le riguardano nel processo civile.

A conferma di quanto detto, si osservi, ad esempio, che:

La prescrizione *sub a)*, prevedendo che l'amministrazione deve «*provare in giudizio*» le violazioni contestate con l'atto impugnato, potrebbe essere interpretata nel senso di consentire che tale prova venga data, per la prima volta, in corso di causa.

Un simile arresto ermeneutico, tuttavia, non potrebbe trovare accoglimento, in quanto si porrebbe in palese contrasto con l'obbligo, gravante sull'Amministrazione finanziaria, di indicare i mezzi di prova su cui si basano i propri provvedimenti sin dalla fase amministrativa. A tale obbligo, già sancito da specifiche disposizioni settoriali (quali ad esempio l'art. 56 del DPR 633/72, in materia di IVA e l'art. 16 del d.lgs. 472/97, in materia di irrogazione delle sanzioni), si aggiunge inoltre il divieto di modificare, integrare o sostituire i provvedimenti in un secondo momento (ossia proprio nel corso del giudizio), come da ultimo confermato, in termini generali, dall'art. 7, comma 1 e 1-bis, dello Statuto dei diritti del contribuente (in virtù delle modifiche apportate allo Statuto dal d.lgs. n. 219/23).

D'altra parte, la medesima prescrizione *sub a)*, imponendo esplicitamente all'Ufficio di dare prova in giudizio delle violazioni contestate con l'atto impugnato, potrebbe essere letta nel senso di attenuare (se non elidere del tutto) l'applicazione nel processo tributario del principio di vicinanza dell'onere della prova, il quale — di regola — ha sempre fatto gravare sul contribuente degli oneri istruttori aggiuntivi in tutti i casi in cui il soggetto privato fosse a disposizione di elementi probatori che l'Ufficio non poteva procurarsi, con ciò derogando quanto previsto dall'art. 2697 cod.civ.

Tuttavia, anche questa opzione interpretativa sconta l'obiezione di chi correttamente osserva che il "principio di vicinanza della prova", pur non codificato nelle norme processuali tributarie e civilistiche, costituisce pur sempre un principio gerarchicamente sovraordinato alle norme di rango primario, essendo espressione del duplice canone di effettività della tutela giudiziaria e del giusto processo, sancito sia dalla Carta costituzionale (vedi artt. 24 e 111) sia dalla normativa europea (art. 47 Carta europea dei diritti fondamentali dell'UE e art 6, § 1, CEDU).

Infine, la prescrizione *sub d)*, addossando al contribuente oneri probatori soltanto in tema di rimborso, se interpretata alla lettera, potrebbe avallare la tesi secondo cui il contribuente sarebbe esentato dall'onere della prova in ogni altro caso, incluse le materie di deducibilità dei costi, diritto ad agevolazioni e spettanza di crediti d'imposta.

Questa linea interpretativa letterale e *a contrariis* (canone ermeneutico che, come noto, nel diritto tributario non è particolarmente attendibile), tuttavia, finirebbe per approdare a esiti poco coerenti con una lettura sistematica del complessivo ordinamento processual-tributario. Quest'ultimo — secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità (in questo senso, tra le ultime, vedi: Corte Cass., sez. trib., ord. 19 settembre 2024, n. 26985; Corte Cass., sez. trib., ord. 18 agosto 2022, n. 24880) — onera il contribuente sia della prova dei fatti impeditivi del diritto di credito dell'amministrazione (quanto all'effettività e all'inerenza dei costi) sia di quella dei fatti costitutivi del diritto di credito del contribuente stesso (quanto alla spettanza di agevolazioni fiscali e titolarità di crediti d'imposta).

4. Al netto delle criticità interpretative che interessano la prima parte del comma 5-bis, la seconda reca un contenuto piuttosto chiaro ed è questa, in definitiva, che esprime la vera portata innovativa della novella.

La seconda parte del secondo periodo della disposizione, infatti, commina l'annullamento dell'atto impositivo se la prova è

«comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale ... le ragioni oggettive su cui si fondono la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

Con tale prescrizione il legislatore ha inteso imprimere una svolta “garantista” al regime della prova nel processo tributario, avvicinandolo al modello processual-penalistico e così modificandolo a favore del contribuente.

Tale finalità garantista trova, infatti, conferma nel contenuto degli emendamenti presentati durante l'*iter parlamentare*.

E, d’altra parte, che il regime probatorio proprio del processo penale sia stato assunto quale modello di riferimento cui ispirare la riforma in esame è confermato anche dal lessico utilizzato dal legislatore nel nuovo comma 5-bis.

Così, la previsione secondo cui l’atto impositivo dev’essere annullato «*se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o è comunque insufficiente a dimostrare ...*», è evidentemente mutuata da quanto, nel processo penale, stabilisce l’art. 530, comma 2, c.p.p., il quale impone che il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione «*anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che...*».

Analogamente, la previsione per cui la prova nel processo tributario deve ora essere sufficiente «*a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva*», è molto simile a quanto disposto dall’art. 533, comma 1, c.p.p., che pretende il superamento della soglia di «*ogni ragionevole dubbio*» quale condizione imprescindibile della sentenza di condanna.

La parte centrale del comma 5-bis sembra, dunque, confermare l’intenzione del legislatore di innovare il regime probatorio tributario in senso “garantista”, adottando degli *standard* di valutazione delle prove a carico del contribuente per molti versi analoghi a quelli tipici del giudizio penale.

Di qui la portata potenzialmente molto innovativa della riforma.

I nuovi *standard* probatori, infatti, sembrano incompatibili con molte ricostruzioni presuntive, se non meramente indiziarie

o possibilistiche, valorizzate da una consolidata giurisprudenza tributaria (tra cui quelle non a caso denominate “presunzioni giurisprudenziali”, per esempio in materia di tassazione delle società a ristretta base o di operazioni soggettivamente inesistenti o di somministrazione di manodopera), presunzioni che operano spesso in modo quasi automatico sulla base di una ricostruzione dei fatti solo “verosimile” o “non inverosimile”.

5. In merito alla compatibilità tra i nuovi *standard* di valutazione delle prove e le regole dell’ordinamento tributario che valorizzano l’utilizzo di presunzioni e prove indiziarie, è opportuno soffermarsi brevemente sull’inciso «*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» (contenuto nel secondo periodo).

È possibile, infatti, fornire due differenti interpretazioni di tale locuzione.

Da un lato, il predetto inciso potrebbe essere letto nel senso di stabilire che il giudice, nel valutare le prove, dovrebbe ispirarsi alla normativa sostanziale di riferimento.

Dall’altro lato, un’interpretazione alternativa potrebbe essere quella di intendere la frase nel senso che la valutazione delle prove, operata dal giudice, non deve porsi in contrasto le norme di diritto sostanziale, anche in materia probatoria. Nell’ordinamento tributario sostanziale, infatti, si rinvengono numerose disposizioni che prevedono predeterminazioni o presunzioni legali, o incidono ad altro titolo sul regime probatorio (come ad esempio le decadenze comminate dall’art. 32, comma 4, del DPR 600/73 o dall’art. 52, comma 5, del DPR 633/72; o le regole presuntive stabilite dall’art. 39, comma 2, del DPR 600/73 o ancora le prescrizioni documentali poste dall’art. 53 del DPR 633/72), tutte norme che, di regola, sono poste a presidio dell’interesse erariale.

Ebbene, si ritiene che la prima lettura sia da scartare, in quanto — se così interpretato — l’inciso si risolverebbe in un elementare criterio interpretativo meramente pleonastico.

Al contrario, se letta alla luce della seconda opzione interpretativa, la previsione in esame avrebbe una certa utilità nella

ricostruzione della portata complessiva del comma 5-*bis*. Così interpretata, infatti, la norma vorrebbe significare che, nonostante i nuovi *standard* valutativi, nel processo tributario continuano pur sempre a valere le suddette norme sostanziali in materia di prove (norme che viceversa non vincolano il giudice penale).

6. Nonostante, come detto, il novellato comma 5-*bis* abbia una portata potenzialmente molto innovativa nel contesto del regime probatorio del processo tributario, il più grande limite della norma in esame è che essa si risolve in una regola di giudizio rivolta ai giudici tributari che, non essendo munita di una sanzione processuale, è suscettibile di applicazione discrezionale.

La disposizione, pertanto, si rivela essere — più che un effettivo precezzo — un invito, una raccomandazione ai giudici tributari ad adottare i nuovi *standard* probatori e a modificare, di conseguenza, i propri orientamenti giurisprudenziali in termini più garantistici per il contribuente.

In questo senso si coglie la profonda differenza che, nonostante l'intervenuta riforma, ancora divide il processo tributario da quello penale. In quest'ultimo, infatti, le rigorose regole di valutazione delle prove sono anche assistite da un'effettiva sanzione processuale: l'art. 192, comma 1, cpp, dispone, infatti, che «*il giudice valuta la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati*». Tale disposizione pone a carico dell'organo giudicante un obbligo di valutazione e rendicontazione che limita il principio del libero convincimento del giudice e la cui mancanza può essere dedotta come motivo di impugnazione della sentenza.

In effetti — com'era prevedibile — la mancanza di una sanzione processuale esplicita ha avuto delle ricadute immediate, agevolando la formazione di una giurisprudenza di legittimità — ormai uniforme e in contrasto con numerose (ma non tutte le) pronunce delle corti di merito — che ha fatto propria un'interpretazione riduttiva della norma, negando la portata innovativa dell'intero comma 5-*bis*.

Il principio di diritto viene sostanzialmente ribadito nei seguenti termini: «*in tema di onere probatoria gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l'art. 7, comma 5-bis, introdotto dall'art. 6 della L. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, né preclude il ricorso alle presunzioni semplici (disciplinate dagli artt. 2727 e ss. cod. civ.) ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale»* (vd, tra le altre: Cass. sent. n. 29289/24, sent. n. 26473/24, ord. n. 22320/24 in materia di società a ristretta base; Cass. ord. n. 20816/24 e sent. n. 26014/24 in materia di presunzioni bancarie; Cass. ord. n. 22235/24 e ord. n. 16493/24 in materia di operazioni oggettivamente inesistenti; Cass. ord. n. 22565/24 e ord. n. 20247/24 in materia di esenzione IMU esercizio attività di culto).

7. Allo stato attuale, fino a quando la Suprema Corte non deciderà di adottare un orientamento interpretativo più consono al tenore del nuovo testo del comma 5-*bis* (per ora infatti, solo Cass. sent. n. 21401/24 apre alla possibile portata innovativa del comma 5-*bis* per le presunzioni semplici), si ritiene che le maggiori novità in tema di regime probatorio nel processo tributario siano apportate dal nuovo art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 [introdotto dall'art. 1, lett. m), del d.lgs. n. 87 del 2024] rubricato «*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*».

L'art. 21-*bis* riproduce in sostanza i principi e criteri direttivi fissati dalla legge delega n. 111/2023 stabilendo, al primo comma, che «*la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*».

In quanto norma processuale, anche la citata disposizione — in virtù del principio del *tempus regit actum* — trova immediata applicazione nei giudizi pendenti al momento dell’entrata in vigore (in questo senso depone anche la costante giurisprudenza di legittimità: tra le altre, cfr. Corte Cass., sez. trib., ord. 3 settembre 2024, n. 23570 e Corte Cass., sez. trib., sent. 2 dicembre 2024, n. 30814).

Analogamente al comma 5-*bis* esaminato in precedenza, tuttavia, la norma in questione — che codifica degli isolatissimi precedenti giurisprudenziali — presenta alcune criticità interpretative.

In primo luogo, non è del tutto chiara la *ratio* che ha ispirato la novella legislativa.

Una parte della dottrina l’ha individuata nel principio del *ne bis in idem*, che tuttavia non pare essere pienamente compatibile con la nuova disciplina, che non preclude il duplice processo in caso di condanna in sede penale.

È preferibile piuttosto la lettura che, più semplicemente, ne intravvede la *ratio* nel *favor* per il contribuente/imputato, che effettivamente sembra ispirare tutta la nuova disciplina in tema di regime probatorio del processo tributario. Questa *ratio* garantista, tuttavia, non può di sicuro trovare fondamento nella maggior affidabilità dell’istruttoria penale rispetto a quella tributaria: se così fosse, infatti, la norma dovrebbe prevedere che il giudicato penale vincoli il giudice tributario anche in senso sfavorevole.

In secondo luogo, è innegabile che la norma in esame non costituisca un buon esempio di tecnica legislativa. Con essa, infatti, il legislatore ha alterato in modo frammentario il canone del “doppio binario” tra processo penale e processo tributario.

La disarmonia dell’intervento legislativo si coglie non solo (e non tanto) nella portata “unidirezionale” dell’art. 21-*bis*, dato che sono solamente i giudicati penali favorevoli a produrre effetto nel giudizio tributario, ma soprattutto nella circostanza che la nuova norma non è stata coordinata con la previsione dell’art. 20 del d.lgs. 74 del 2000. Tale disposizione, prevedendo il divieto di sospensione del processo tributario in pendenza del processo

penale avente ad oggetto i medesimi fatti, rappresenta un pilastro del sistema del doppio binario: se i due giudizi devono proseguire autonomamente, senza interferenze reciproche, è ovvio che anche il relativo corso processuale dev'essere del tutto indipendente e privo di punti di contatto.

Proprio per tali ragioni, non si comprende per quale motivo il legislatore, abbandonando il canone del doppio binario, abbia deciso di mantenere in vigore tale disposizione.

Infatti, delle due l'una.

O i due giudizi sono tra loro indipendenti, hanno tempi e priorità casuali e possono approdare a esiti divergenti, e dunque è logico il divieto di subordinare l'*iter* processuale tributario alle vicende del processo penale.

Oppure, se — come prevede la nuova disciplina — il giudicato penale può vincolare il giudizio tributario, logica conseguenza dovrebbe essere l'abrogazione del divieto di sospensione, pena il rischio di enormi diseconomie processuali ed economiche (per le finanze pubbliche).

Facendo coesistere entrambe le previsioni, infatti, può sovente verificarsi l'ipotesi che un intero processo tributario, magari già sviluppatisi oltre il secondo grado di giudizio, con esiti favorevoli all'Amministrazione, venga travolto da una sentenza penale di assoluzione divenuta definita solo all'ultimo momento.

Che una simile eventualità non sia affatto remota è confermato dal fatto che essa è espressamente disciplinata dal secondo comma dell'art. 21-bis, il quale prevede che «*la sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a 15 giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio*».

8. Al netto di ciò, tuttavia, il profilo della nuova disciplina che sembra più rilevante è quello per cui, in virtù del disposto del nuovo art. 21-bis, il giudicato penale favorevole irrompe nel processo tributario ancora pendente nonostante i regimi probatori dei due processi siano tuttora nettamente differenti.

Ciò vale, innanzitutto, per i mezzi di prova utilizzabili: nel processo tributario rivestono tuttora un certo rilievo le presunzioni legali e giurisprudenziali, che condizionano, con una certa frequenza, il giudizio tributario, mentre è noto che non vincolano il libero convincimento del giudice penale. Inoltre, va considerato che nel processo tributario solo di recente la prova testimoniale è stata introdotta nel corpo dell'art. 7 del d.lgs. 546 del 1992, peraltro in forma scritta e con una serie di limitazioni.

Ma soprattutto, la principale differenza tra i due giudizi risiede nelle regole vigenti in tema di riparto degli oneri probatori e in tema di criteri di valutazione delle prove.

Ciò nonostante, la *littera legis* non lascia spazio a molti dubbi: qualora, a seguito di dibattimento, sia stata pronunciata assoluzione con la formula più favorevole (“il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso”), il giudice tributario deve adeguarsi alla sentenza penale, senza considerare le diversità che intercorrono tra il regime probatorio tributario e quello penale, e, di conseguenza, senza alcuna facoltà di valutare e/o ponderare le prove che provengono dal processo penale.

Ciò significa che, in presenza delle condizioni poste dall'art. 21-bis, l'intero regime probatorio proprio del giudizio tributario viene travolto in favore di quello penale.

Ma ricollegandosi a quanto detto sopra, la nuova disciplina presenta un ulteriore profilo rilevante, di particolare interesse in questa sede.

Sancendo l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione anche nel processo tributario, infatti, la norma incide fortemente anche in materia probatoria, in quanto produrranno effetto nel giudizio tributario anche le sentenze pronunciate ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p., il quale prevede che la mancanza, l'insufficienza o la contraddittorietà della prova che il fatto sussista o che l'imputato l'abbia commesso, porta comunque all'assoluzione, con formula piena, perché il fatto non sussiste (in questi termini vedi, ad esempio, Cass. pen., sent. 17 novembre 2022, n. 43598).

9. Parte della dottrina ha osservato come la disciplina dell’art. 21-*bis* potrebbe dare luogo ad un’ingiustificata discriminazione tra contribuenti sulla base di un criterio meramente casuale, a seconda che questi concorrono alle spese pubbliche in base ad un reddito accertato dal giudice penale o, viceversa, in base ad un reddito accertato dal giudice tributario.

L’osservazione coglie nel segno, soprattutto alla luce dell’interpretazione riduttiva del comma 5-*bis* finora sposata dalla giurisprudenza di legittimità. Se tale orientamento venisse confermato, infatti, verrebbero posti nel nulla i rigorosi *standard* valutativi introdotti nella riforma, e verrebbero lasciate intatte le profonde differenze tra il regime probatorio tributario e quello processual-penalistico.

Al contrario, il rischio di una siffatta discriminazione potrebbe essere ridotto se si accogliesse l’opposta interpretazione del comma 5-*bis*, che, valorizzandone tanto la *littera legis* quanto la *ratio*, armonizzerebbe i due regimi probatori.

In questo modo, il comma 5-*bis* potrebbe rappresentare un ulteriore passo nel percorso di avvicinamento e reciproca interferenza tra processo tributario e processo penale, da tempo iniziato proprio sul terreno probatorio.

Se è vero, infatti, che l’art. 1, comma 2 del d.lgs. 546/1992 prevede che il modello processuale di riferimento per il processo tributario dovrebbe essere il codice di procedura civile, ormai da qualche anno sono state introdotte delle norme che qualificano il pagamento del debito tributario — nella misura quantificata in sede tributaria — come causa attenuante (art. 13-*bis*, comma 1, del d.lgs. 74/2000), o come causa di non punibilità (vedi art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. 74/2000) o come condizione per accedere al patteggiamento (art. 13-*bis*, comma 2, del d.lgs. 74/2000).

Bibliografia essenziale.

A. CARINCI, *La riforma dell’onere della prova nel processo tributario*, in *Memento più*, Giuffrè, 26.9.2023; E. DELLA VALLE, *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 40/2022, 3807 ss.; V. FI-

CARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2023, 603 ss.; A. GIOVANNINI, *L'onere della prova nell'accertamento analitico-presuntivo*, in *L'onere della prova*, a cura di F. Anelli - A. Briguglio - A. Chizzini - M. De Poli - E. Gragnoli - M. Orlando - L. Tosi, Padova, 2024, 1204 ss.; C. GLENDI, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2022, Padova, 2022, 2192 ss.; Id., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2023, 3, 255 ss.; M. GOLISANO, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 15.6.2023; A. MARCHESELLI, *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, ivi, 15.12.2022; Id., *I poteri delle Corti di giustizia tributaria*, in *Contenzioso Tributario*, II ed., a cura di A. Marcheselli, Milano, 2024, 125 ss.; G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19.5.2023; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. finanz. e scienza fin.*, 3/2022, 324 ss.; G. MOSCHETTI, *Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l'accentuata "specificità" del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19.1.2023; Id., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, ivi, 28.1.2023; S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. Carinci - F. Pistolesi, Milano, 2022, 83 ss.; P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, editoriale in *Riv. tel. dir. trib.*, 7.12.2022, XV, 1013 ss.; L. TOSI, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *L'onere della prova*, a cura di F. Anelli - A. Briguglio - A. Chizzini - M. De Poli - E. Gragnoli - M. Orlando - L. Tosi, Padova, 2024, 1195 ss.