

# Rivista di Diritto Tributario

FONDATORI: Gaspare Falsitta e Augusto Fantozzi

[www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)

Rivista bimestrale

Vol. XXXIII - Dicembre 2023

6

**DIREZIONE SCIENTIFICA:** Loredana Carpentieri - Angelo Contrino - Daniel Gutmann - Adolfo Martín Jiménez - Guglielmo Maisto - Enrico Marellò - Franco Paparella - Gaetano Ragucci - Roberto Schiavolin - Mauro Trivellin - Giuseppe Zizzo

**COMPONENTI ONORARI:** Francesco D'Ayala Valva - Andrea Fedele - Piera Filippi - Salvatore La Rosa - Francesco Moschetti - Pasquale Russo

## In evidenza:

- **Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario**  
*Valerio Ficari*
- **Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti**  
*Antonio Guidara*
- **La 'perdita di centro' della dimensione tributaria nella Tari tra interventi dell'Arera ed economia circolare**  
*Stefano Ronco*
- **Le Sezioni Unite e l'"enunciazione" nella disciplina dell'imposta di registro**  
*Andrea Fedele*
- **Sistema sanzionatorio tributario e responsabilità degli enti**  
*Paola Severino*
- **La Commissione consultiva prevista dalla direttiva 2017/1852/UE: organo "giustiziale" in un rinnovato quadro di interessi tutelati**  
*Giacomo Duprè*

## DOTTRINA

**Giacomo Duprè**

La Commissione consultiva prevista dalla direttiva 2017/1852/UE: organo “giudiziale” in un rinnovato quadro di interessi tutelati ..... V, 89

**Andrea Fedele**

Le Sezioni Unite e l’“enunciazione” nella disciplina dell’imposta di registro (nota a Cass. SS.UU, n. 14432/2023)..... II, 215

**Valerio Ficari**

Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario..... I, 603

**Antonio Guidara**

Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti..... I, 619

**Alessia Marano**

La rivoluzione degli algoritmi verdi nella fiscalità ambientale: dall’esperienza spagnola alle novità italiane ..... I, 687

**Stefano Ronco**

La ‘perdita di centro’ della dimensione tributaria nella Tari tra interventi dell’A-rera ed economia circolare..... I, 645

**Piera Santin**

Mancata sottoscrizione digitale tra esigenze processuali e vincoli tecnici (nota a Cass., n. 16454/2023) ..... II, 247

**Alessia Sbroiavacca**

La (doppia) tassazione dei dividendi di fonte estera percepiti da persone fisiche non imprenditori..... I, 709

**Paola Severino**

Sistema sanzionatorio tributario e responsabilità degli enti..... III, 139

**Alessandro Tropea**

La sanzione nel diritto doganale che cambia (nota a Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2023, causa C-640/21) ..... IV, 187

**Rubrica di diritto penale tributario**

a cura di Gaetano Ragucci ..... III, 139

**Rubrica di diritto europeo**

a cura di Piera Filippi ..... IV, 187

**Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato**

a cura di Guglielmo Maisto ..... V, 89

Gli articoli e le note pubblicati nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna nel rispetto dei criteri stabiliti dall'ANVUR e sono stati valutati positivamente dai proff. M. Basilavecchia, G. Corasaniti, M. De Cristofaro, L. Del Federico, S.M. Messina, P. Pistone, T. Tassani.

**INDICE ANALITICO****QUESTIONI GENERALI****IMPOSTA DI REGISTRO**

**Enunciazione e presupposto** – Responsabilità solidale del notaio – Verbale di assemblea (Cass. SS.UU, 24 maggio 2023, n. 14432 con nota di Andrea Fedele) ..... II, 215

**PROCESSO TRIBUTARIO**

**Ricorso nativo digitale** – Notificazione a mezzo p.e.c. – Assenza di firma digitale dell'Avvocato dello Stato – Conseguenze (Cass., Sez. trib., 9 giugno 2023, n. 16454 con nota di Piera Santin) ..... II, 247

**UNIONE EUROPEA**

**Regolamento (UE) n. 952/2013** – Quantitativo eccedente di merci scoperto dopo la concessione dello svincolo delle merci – Articolo 173 – Merci diverse da quelle che costituivano originariamente oggetto della dichiarazione da modificare – Articolo 174 – Invalidamento di una dichiarazione in dogana – Articolo 42 – Sanzioni inflitte dalle autorità doganali competenti (Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2023, causa C-640/21 con nota di Alessandro Tropea) ..... IV, 187

**INDICE CRONOLOGICO**

Corte di Giustizia UE  
8 giugno 2023, causa C-640/21..... IV, 187

\*\*\*

Cass. SS.UU.  
9 maggio 2023 - 24 maggio 2023, n. 14432..... II, 215

Cass., Sez. trib.  
29 marzo 2023 - 9 giugno 2023, n. 16454..... II, 247

**Elenco dei revisori esterni**

Nicolò Abriani - Alberto Alessandri - Fabrizio Amatucci - Enrico Mario Ambrosetti - Massimo Basilavecchia - Mario Bertolissi - Andrea Carinci - Alfonso Cellotto - Marco Cian - Giuseppe Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Alberto Comelli - Giandomenico Comporti - Giuseppe Corasaniti - Roberto Cordeiro Guerra - Adriano Di Pietro - Marco De Cristofaro - Lorenzo Del Federico - Eugenio Della Valle - Vittorio Domenichelli - Mario Esposito - Valerio Ficari - Franco Fichera - Gianfranco Gaffuri - Franco Gallo - Gian Luigi Gatta - Emilio Giardina - Andrea Giovanardi - Alessandro Giovannini - Giuseppe Ingrao - Manlio Ingrosso - Maurizio Logozzo - Massimo Luciani - Francesco Macario - Jacques Malherbe - Alberto Marcheselli - Giuseppe Marini - Valeria Mastroiacovo - Giuseppe Melis - Sebastiano Maurizio Messina - Salvatore Muleo - Mario Nussi - Andrea Parlato - Paolo Patrono - Leonardo Perrone - Franco Picciaredda - Maria C. Pierro - Cesare Pinelli - Francesco Pistolesi - Pasquale Pistone - Barbara Randazzo - Franco Randazzo - Claudio Sacchetto - Guido Salanitro - Livia Salvini - Salvatore Sammartino - Dario Stevanato - Giovanni Strampelli - Maria Teresa Soler Roch - Thomas Tassani - Giuseppe Tinelli - Gianluigi Tosato - Loris Tosi - Antonio Uricchio - Arianna Vedaschi - Vito Velluzzi - Paolo Veneziani - Marco Versigliani - Antonio Viotto - Tiziana Vitarelli



## Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario

**SOMMARIO:** 1. La novella dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 non introduce un nuovo criterio di riparto dell'onere della prova ma conferma una corretta interpretazione normativa. – 2. La ripartizione temporale dell'onere della prova. – 3. Gli “*elementi di prova che emergono nel giudizio*” e l’annullamento dell’atto impugnato. – 4. Annullamento (doveroso) dell’atto impugnato per mancanza o contraddittorietà della “ *fondatezza*” dell’atto o per insufficienza “*a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, (...) le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni*”. – 5. Riparto dell’onere della prova, utilizzo di presunzioni da parte dell’Agenzia delle Entrate...e “*coerenza con la normativa tributaria sostanziale*”. – 6. Novella legislativa ed ipotesi “*problematiche*” di presunzioni pro Fisco. – 7. Le ricadute della legge delega e dei decreti delegati.

Le modifiche apportate all’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 hanno rafforzato il legame tra il procedimento di accertamento tributario e il processo tributario, definendo in modo chiaro il contenuto dell’onere della prova dell’Agenzia delle Entrate; la nuova disciplina, soprattutto se ritenuta di applicazione ai giudizi pendenti, dovrebbe risolvere molte delle situazioni problematiche in tema di prova e controprova.

*The amendments made to art. 7 of Legislative Decree no. 546/1992 have strengthened the link between the tax assessment procedure and the tax process, clearly defining the content of the burden of proof of the Revenue Agency; the new discipline, above all if considered of application to the pending judgments, should resolve many of the problematic situations in topic of test and counter-test.*

**1.** *La novella dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 non introduce un nuovo criterio di riparto dell’onere della prova ma conferma una corretta interpretazione normativa.* – Le modifiche apportate dall’art. 6 della legge 31 agosto 2022 n. 130 all’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 pongono da subito la domanda preliminare se esse abbiano un valore innovativo o, invece, interpretativo di

un canone regolamentare del riparto già presente nell'ordinamento ma non sempre rispettato (1).

La risposta deve essere resa alla luce delle seguenti (a nostro avviso non nuove) regole ora rese esplicite dal legislatore:

- a) onere per l'amministrazione di “*prova*” (almeno se anche non prima nel procedimento amministrativo) “*in giudizio*” delle “*violazioni contestate con l'atto impugnato*”;
- b) dovere per il giudice tributario adito di giudicare (solo) “*sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*”;
- c) dovere per il giudice di annullare “*l'atto impositivo se la prova nella sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa sostanziale, le ragioni su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*”.

Con esclusione delle controversie in tema di rimborso il segnale normativo è chiaro.

Il contenuto dell'atto impositivo impugnato e delle controdeduzioni dell'Agenzia condiziona direttamente il giudice in quanto lo investe del potere/dovere di annullare l'atto direttamente alla luce del completo o assente assolvimento dell'onere probatorio gravante sull'ufficio.

---

(1) Per alcuni approfondimenti cfr. S. MULEO, *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *www.giustiziainsieme.it*, 2022, 1 ss.; ID., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo riformato*, in AA.Vv., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022, 85 ss.; E. DELLA VALLE, *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2022, 3807 ss. Per un'importante analisi del tema vedasi il contributo collettaneo AA.Vv., *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, a cura di PATTI e POLI, Torino, 2022, *passim*; da ultimo per una diffusa ricostruzione S. DONATELLI, *L'onere della prove nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 25 ss.

Nel senso della applicabilità ai giudizi già pendenti in virtù della natura procedimentale della disposizione tra le tante si segnalano in giurisprudenza CGT 2 grado Lombardia 12 settembre 2023 n. 2706; CGT 1 grado Milano 28 giugno 2023 n. 2380; CGT 2 grado Emilia Romagna 14 aprile 2023 n. 499; Idem 20 aprile 2023 n. 67; Idem 27 febbraio 2023 n. 294 r 293; CGT 2 grado Liguria 25 gennaio 2023 n. 56; CGT 2 grado Puglia 29 dicembre 2022 n. 3633; CGT 1 grado Reggio Emilia 30 dicembre 2022 n. 293; CGT 2 grado Puglia 29 dicembre 2022 n. 3633.

Cfr. C. GLENDI, *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2023, 247 e ss.

Nell'ipotesi in cui la pretesa tributaria sia fondata sull'utilizzo di presunzioni non legali ma (ovviamente) relative e semplici è evidente che la verifica giudiziale dovrà essere severa in quanto il giudice, come vedremo, prima ancora di verificare la prova contraria del contribuente dovrà riscontrare il completo assolvimento dell'onere da parte degli uffici rispetto alle condizioni dettate dal paradigma normativo.

Ritenendo interpretativa la disposizione e, quindi, attribuendole efficacia retroattiva in virtù della sua natura procedimentale, si può brevemente delineare l'impatto che la stessa è destinata ad avere ...*in claris non fit interpretatio* a questo punto rispetto a sorprendenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità sulla (non corretta) ripartizione dell'onere della prova.

La novella ha un indubbio impatto su tutte quelle questioni in cui la giurisprudenza di legittimità (fino ad oggi consolidata) ha sancito la legittimità di rettifiche quasi automatiche qualora il contribuente non dimostri, ad esempio, l'inerenza del costo dedotto (2) e dell'operazione di cui si sia detratta l'iva addebitata, la buona fede nell'acquisto, la mancanza del possesso nelle ipotesi di interposizione, la natura non abusiva di una operazione, la normalità del *transfer price*, etc.

Il punto è se la novità giunga a sancire un generalizzato onere della prova in capo all'Agenzia o, invece, faccia salvo l'onere del contribuente rispetto all'esistenza di fatti a sé favorevoli come nel caso delle agevolazioni, costi deducibili e iva detraibile.

**2. La ripartizione temporale dell'onere della prova.** – La nuova disposizione sembra consolidare un generalizzato onere in capo all'ufficio di provare il fondamento in fatto e in diritto della pretesa prima ancora che sia il contribuente a dover provare il contrario... (3) il tutto rivisto, però, nel prisma del giudice adito... ovvero nella fase terminale del percorso che inizia dal procedimento amministrativo di accertamento (4); astrattamente, quindi, per

---

(2) Così anche S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, cit., 8.

(3) In termini molto espliciti RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1013.

(4) Sulla natura confermativa di una già esistente regola di ripartizione dell'onere probatorio vedi A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà del contribuente e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia insieme*, 2023, il quale lega l'immanenza della regola ad un principio di personalità che comprenderebbe la presunzione di



annullare l'atto sarebbe sufficiente la mancata produzione di idonee prova da parte dell'ufficio (5).

La modifica non può essere intesa nel senso di trasferire alla sola sede processuale l'assolvimento dell'onere della prova in quanto questo dovrebbe già essere tangibile all'esito della fase procedimentale affiancandosi, nella sua espressione contenutistica, alla motivazione ed alle regole dettate dalle singole leggi di imposta e, in generale, dell'art. 7 dello Statuto del contribuente (art. 7 legge n. 212/2000) (6).

Ne consegue, pertanto, l'onere dell'ufficio di indicare a pena di illegittimità dell'atto sin dalla motivazione i mezzi probatori utilizzati al fine di dimostrare l'esistenza dei "presupposti di fatto" e delle "ragioni giuridiche" del prelievo (7).

Ciò, peraltro, è ancor più vero alla luce del neointrodotta utilizzo di prove testimoniali le quali ben hanno senso se ipotizzate alla luce (non solo dell'*iter* motivazionale in fatto e in diritto quanto) delle prove (dirette o presuntive che siano) utilizzate e indicate dall'Agenzia nell'avviso impugnato.

La convinzione è che, in ragione della qui accolta configurazione del procedimento amministrativo tributario e del processo tributario attraverso la chiave di lettura del binomio "*attore sostanziale vs attore formale e viceversa*" (8)

---

non colpevolezza e onestà del contribuente.

Adde A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 336 ss., il quale condivisibilmente sostiene che sia sempre l'ente impositore ad avere l'onere probatorio dei fatti e che il giudice debba in via preliminare verificare se questo è stato compiutamente assolto con prove che siano esistenti, congrue e sufficienti.

(5) Così anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 337

(6) Cfr. in tal senso anche S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, cit., 9 ss.

(7) Vedi anche P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, I, 168 ss.; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, I, 43 ss.

(8) Un significativo approfondimento della tematica anche per la diffusa ricerca bibliografica, si trova, da ultimo, in N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, *passim*, spec. 3 ss.; si aggiungano, senza pretesa di esaustività, G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano-Padova, 2021, 199 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 136 ss.; in precedenza, tra gli altri, V. FICARI, *Il processo tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI, Torino, 2012, 1029.

– che rende intrinsecamente legati alla fase processuale il procedimento amministrativo di accertamento e la prova della pretesa che in esso si deve formare (9) –, la novella legislativa attenua la rilevanza di un elemento spesso richiamato dalla giurisprudenza per pretendere da subito dal contribuente la prova della non spettanza del prelievo ovvero la c.d. vicinanza della prova che impone, in generale, alla parte che ne ha la maggiore disponibilità di addurre direttamente le prove a sostegno della propria azione (od opposizione) (10).

L'imprescindibile circostanza che nella fase amministrativa il primo "attore" è l'Agenzia (escludendo le questioni in tema di rimborso, ovviamente) induce ad escludere qualsiasi squilibrio; ciò presuppone che si neghi il potere/dovere del giudice adito di verificare se il contribuente, "attore formale" attraverso la presentazione del ricorso, abbia dimostrato i fatti a sé favorevoli utilizzando le prove più facilmente disponibili (*ergo* più vicine)... solo dopo aver valutato i fatti costitutivi della pretesa il giudice potrà, infatti, indagare se il contribuente abbia in sede procedimentale e processuale confutato l'avversa tesi (11).

Si deve, in finale, segnalare come la novella non sia destinata a stravolgere il riparto dell'onere probatorio nelle particolari disposizioni antiabuso (ex antielusive) in cui il legislatore tributario condiziona la disapplicazione di norme tributarie impeditive di taluni effetti sostanziali (es. deducibilità dei costi, riporto delle perdite) alla necessaria dotazione da parte del contribuente di elementi probatori specificamente riferibili a talune caratteristiche dell'operazione o della controparte; se, da un lato, l'attenuazione del principio della c.d. vicinanza della prova potrebbe mettere in crisi anche questa tipologia di norme, dall'altro in una visione realistica della concreta dinamica procedimentale e processuale è evidente che i vantaggi ottenibili dalla (mancata dis)applicazione della norma sono condizionati dalla prova dell'assenza delle circostanze

---

(9) Cfr. da ultimo N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 15 ss.

(10) Sul punto da ultimo e per tutti S. MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 603 ss.

(11) Sulla attenuazione con la novella del principio della c.d. vicinanza della prova, fra tutti, vedasi anche A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova*, cit., 43 ss. e G. VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, *ibidem*, 2021, 2584; secondo A. GIOVANNINI, *La presunzione*, cit., 8, il principio sopravviverebbe solo per i casi in cui le fonti di prova non siano acquisibili dall'Agenzia nel procedimento amministrativo.

impeditive indicate nella disposizione oppure della presenza di circostanze e dati non altrimenti dimostrabili se non da parte del contribuente (12).

3. *Gli “elementi di prova che emergono nel giudizio” e l’annullamento dell’atto impugnato.* – Il giudizio che la corte adita deve adottare sulla legittimità e/o infondatezza dell’atto impugnato alla luce delle modifiche si basa, quindi, necessariamente sugli “*elementi di prova che emergono nel giudizio*”.

Tale puntualizzazione ha un significato ristretto:

- escludere qualsiasi potere sostitutivo del giudice (con decisioni c.d. a sorpresa) cioè ribadire il divieto della c.d. scienza privata del giudice (13);
- necessità per l’organo giudicante (i) di rinvenire le prove a sostegno della pretesa nella fase dell’accertamento anche alla luce della motivazione dell’avviso e, comunque, al massimo negli allegati alle controdeduzioni (come parte della giurisprudenza già ammette) evitando la modifica di qualsiasi fisionomia della pretesa (es. riqualificazioni reddituali) e del suo fondamento (es. riqualificazione del metodo di accertamenti adottato);
- nonché (ii) di giudicare la correttezza dell’operato del contribuente (*ergo* l’illegittimità dell’avviso) anche alla luce delle prove testimoniali scritte assunte nel corso del giudizio su istanza del contribuente.

Più in generale l’emersione esclude una formazione della prova nel corso del giudizio e conferma la natura dispositiva del processo tributario senza alcuna possibilità iniziativa inquisitoria e sostitutiva, esplicitando, così, in seno alla disciplina speciale del D.Lgs. n. 546/1992 il già applicabile principio di cui all’art. 115 primo comma del c.p.c.: la decisione non potrà che basarsi sulle prove formate prima ed emerse poi nel giudizio tributario.

La “formazione” della prova come fattispecie diversa dalla sua “emersione” comporta, quindi, che l’Agenzia cui è chiesto di “difendere” le prove emerse ma già formate debba pienamente assolvere al proprio contro-onere laddove il contribuente adduca nel ricorso l’inesistenza di fatti a sé sfavorevoli o l’esistenza di fatti a sé favorevoli e l’ufficio non voglia incorrere nelle conseguenze di cui al principio di non contestazione di cui al citato art. 115 c.p.c.;

---

(12) Ad esempio in materia di rifiuti la prova della mancata istituzione del servizio di raccolta resterebbe sempre a carico del contribuente; cfr. Cass., 21 febbraio 2023 n. 5433.

(13) Cfr. A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 345; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 23.

altrimenti detto: la prova dovrà essere comunque già formata ed esistente nella fase procedimentale amministrativa (14).

Un cenno merita l'eventualità che nel giudizio emergano prove provenienti da processi penali o civili utilizzate dagli uffici ai sensi degli artt. 37, comma 1 e 39, comma 2 del DPR n. 600/1973.

A prescindere dalla questione se l'inciso "comunque" presente in entrambe le disposizioni possa o meno giustificare l'ammissibilità di prove illegittimamente acquisite in sede penale o civile, è evidente che la circolazione di prove aumenta il bagaglio di elementi a disposizione ma, conseguentemente, richiede che il contribuente debba essere messo in grado di provare il contrario, utilizzando anche altre prove di origine extratributaria e, comunque, avendo pieno accesso al fascicolo extratributario penale o civile che sia (15).

La circolazione delle prove, peraltro, è destinata a diventare più diffusa in ragione dell'avvenuta introduzione delle testimonianze scritte nel processo tributario; più in dettaglio, laddove la prova dell'Erario si fondasse su testimonianze il giudice tributario dovrebbe necessariamente ammettere la richiesta del contribuente pena la violazione dei principi costituzionali di eguaglianza, di tutela giurisdizionale dei diritti e del giusto processo.

La necessità che siano utilizzabili dal giudice solo le prove fornite dalle parti che emergano nel giudizio di primo grado non sembra, inoltre, modificare il contenuto del divieto di nuove prove nel grado di appello *ex art. 58*, primo comma del D.Lgs. n. 546/1992 pur sempre nei limiti dei fatti già dedotti.

La novella, anzi, rafforza il senso dell'onere probatorio gravante sull'ufficio da subito e non solo nel giudizio rendendo, quindi, assai raro che l'Agenzia possa evocare la "causa ad essa non imputabile" per fornire prove solo nella fase di appello.

In ogni caso, ad una nuova prova in appello potrà seguire la controprova da parte del contribuente anche attraverso la richiesta di testimonianza scritta *ex art. 7*, quarto comma del D.Lgs. n. 546/1992 (16); ciò non toglie, comun-

---

(14) In tal senso anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 342.

(15) Ciò in coerenza con l'orientamento della giurisprudenza comunitaria cfr. CGE 4 giugno 2020 causa C-130/19; CGE 16 ottobre 2019, causa C-189/18; CGE 9 novembre 2017 causa C-298/16; sul punto vedi, da ultimo, anche N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 178 ss.

(16) Cfr. N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 248 ss.

que, che anche l’Agenzia delle Entrate possa fornire (una ulteriore) prova in giudizio avvalendosi dello strumento testimoniale da ultimo introdotto (17).

Infine, il nesso consequenziale tra prove che emergono nel giudizio e annullamento dell’atto ove le prime non siano idonee a sostenere la pretesa (salvo, come vedremo, le ipotesi in cui l’Agenzia possa beneficiare di una presunzione legale) dovrebbe finalmente escludere il rischio di decisioni c.d. a sorpresa in ordine a rideterminazioni giudiziali di basi imponibili in quanto tale intervento causerebbe palesemente un vizio di ultrapetizione e di violazione delle disposizioni che limitano lo spazio cognitivo del giudice.

4. *Annullamento (doveroso) dell’atto impugnato per mancanza o contraddittorietà della “fondatezza” dell’atto o per insufficienza “a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, (...) le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni”.* – La nuova disposizione sembra quasi assolvere ad una vocazione (ri)“educativa” nel puntualizzare (l’ovvio ovvero) che il giudice adito deve annullare l’atto qualora l’assenza di prova sia riscontrata all’esito di una indagine concreta basata su alcuni indici rivelatori:

- assenza totale della prova oppure formale presenza di una serie di elementi che siano, però, fra loro contraddittori o contraddetti da altri elementi non indicati ma desumibili dal fascicolo o evidenziati, *post* contraddittorio processuale, dal contribuente;
- insufficienza (*rectius* assenza ancora una volta) di una dimostrazione (prova ?) circostanziata e puntuale delle ragioni oggettive della pretesa (nonché dell’irrogazione delle sanzioni)

L’intenzione virtuosa di precisazione si rivela, però, affetta da una evidente ridondanza della versione letterale la quale, nella sua veste quasi barocca (per distinguerla dalla per noi preferibile linearità dell’arte romanica), causa l’inevitabile necessità di un puntuale controllo della *check list* (assenza, contraddittorietà, insufficienza, assenza di circostanze e puntualizzazioni) da parte del giudice con conseguente specifica motivazione della sentenza sul punto (18).

---

(17) Così anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 343

(18) Così anche S. DONATELLI, *L’onere della prova*, cit., 30.

In ogni caso, i precisi requisiti che si devono riscontrare affinché la prova fornita dall'ufficio sia sussistente escludono che il giudice adito quando vi siano prove non solo aventi efficacia legale ma anche requisiti necessari *ex lege* (come, ad es. la precisione, gravità e concordanza) possa rifugiarsi in un apprezzamento delle stesse solo "prudente" (come consente l'art. 116 c.p.c.) senza entrare nel merito della concreta esistenza e, quindi, soddisfazione delle caratteristiche tipizzate essendo questa eventualità probabilmente da ritenersi non più configurabile; il prudente apprezzamento dell'assolvimento dell'onere probatorio resterebbe, ovviamente, per presunzioni c.d. semplicissime cioè prive dei requisiti *ex lege* sebbene non possa giustificare l'assenza nella statuizione giudiziale di una motivazione specifica sulla loro concreta idoneità dimostrativa.

5. *Riparto dell'onere della prova, utilizzo di presunzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate...e "coerenza con la normativa tributaria sostanziale"*. – Il richiamo ad una "coerenza" della prova gravante sull'ufficio "con la normativa sostanziale" (al fine di valutarne la sua mancanza, contraddittorietà o insufficienza) evoca una classificazione tipologica (sostanziale vs procedimentale) ben nota alla materia tributaria e variamente definita dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

Ai fini che qui interessano si può ritenere che il legislatore abbia inteso esprimere l'intenzione di mantenere, comunque, ferme quelle "micro-regole" (19) probatorie che la disciplina tributaria specialistica contiene con riguardo a fenomeni molto particolari rispetto ai quali il legislatore abbia, comunque, già definito le regole del riparto (20).

In generale il riferimento alla normativa "sostanziale" non è sempre di facile approdo in quanto spesso condizionato da una concreta e complessa valutazione degli interessi toccati e delle conseguenze dell'applicazione della specifica disposizione, talvolta così rilevanti da comprendere anche norme in materia di prove (nel procedimento, prima e, poi, nel processo tributario) quando, a seconda del riparto, siano coinvolti i diversi profili e momenti dell'obbligazione tributaria nonché situazioni giuridiche ad esse strumentali

---

(19) Espressione di S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, cit., 12.

(20) Cfr. A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 340 ss.

sulla scia di una visione pan-strumentale della normativa tributaria nel suo complesso (21).

Il (relativamente) generalizzato onere della prova gravante sull'Agenzia e il dovere del giudice adito di giudicare della legittimità della pretesa sulla base degli elementi probatori che emergono nel fascicolo del c.d. attore sostanziale dovrebbero allentare i rigidi canoni che nei recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità hanno portato (sorprendentemente) all'attenzione degli operatori e degli interpreti una frequente inversione probatoria in termini quasi diabolici.

Ne discende che le attuali presunzioni relative tributarie sono salvaguardate sebbene il loro impiego *pro fisco* non esime affatto l'ufficio dal soddisfare, comunque, gli espliciti requisiti di non contraddittorietà, sufficienza, natura circostanziata e puntuale sanciti nel comma 5-*bis* dell'art. 7.

Se si escludono i rarissimi casi in cui il legislatore detta una regola assoluta (es. imputazione per trasparenza nelle società di persone o imponibilità delle plusvalenze infraquinquennali per le persone fisiche) le caratteristiche della precisione, gravità e concordanza (soprattutto quest'ultima) non potranno più essere minimizzate ed eluse da sommarie decisioni in cui in modo apodittico si assume sufficiente il rilievo probatorio presuntivo di un solo fatto certo trascurando la sua necessaria concordanza con altro fatto egualmente provato e rilevante a fini dimostrativi (22).

La circostanza che il giudice debba valutare la legittimità dell'atto innanzitutto (e, a questo stato della normativa vigente, prevalentemente) sulla base delle prove addotte e dei fatti dimostrati dall'Agenzia (e non contestate/i dal contribuente) induce a ipotizzare che non sia viziata per ultrapetizione quella sentenza che deduca da altri fatti e documenti del fascicolo elementi per evidenziare la non sufficienza, contraddittorietà e non puntualità di quanto prodotto dall'Agenzia (23).

Probabilmente nulla è sostanzialmente destinato a cambiare per quelle legali dal momento che la sufficienza ed un idoneo livello di dettaglio dovrebbe; almeno in teoria, essere insiti nella genesi legale del ragionamento probatorio

---

(21) Cfr. per tutti A. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in AA.vv., *Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI, Milano, 2021, 250 ss., spec. 253, per più diffuse considerazioni.

(22) Per una concreta applicazione di tale principio cfr. CGT 2 grado Puglia 29 dicembre 2022 n. 3633; sul punto anche A. GIOVANNINI, *La presunzione*, cit., 9.

(23) In tal senso anche A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova*, cit., 46 ss.

presuntivo si dovrebbe diversamente ritenere per qualsiasi altra presunzione relativa semplice rispetto al cui utilizzo, come accennato in precedenza, resta fermo il puntuale riscontro *ex ante* rispetto alla prova contraria del contribuente della presenza dei necessari requisiti di precisione, gravità e concordanza (almeno per gli accertamenti *ex art.* 39, primo comma del DPR n. 600/1973), di recente svalutati dalla giurisprudenza; questi senza dubbio torneranno ad avere, nella loro verifica in giudizio, un ruolo fondamentale di garanzia della legittimità dell'azione accertativa nell'utilizzo da parte degli Uffici prima e nel controllo da parte delle Corti poi.

Due esempi sono paradigmatici dell'impatto della disposizione: la prova della malafede del contribuente nelle operazioni oggettivamente/soggettivamente inesistenti e la prova del possesso da parte dei soci di utili non dichiarati dalla società di capitali piccola o a base familiare.

In ordine alla questione della (prova della non) inerenza dei costi e della (non) detraibilità dell'iva assolta sugli acquisti l'esito della novella non dovrebbe essere diverso in quanto, salvo il caso di fatture di acquisto palesemente generiche, la natura dell'Agenzia quale attore sostanziale e la circostanza che la prova della cui pretesa debba formarsi prima del giudizio e in questo, però, emergere inducono a ritenere che anche in questi casi la prova del fatto costitutivo della pretesa (ovvero la maggiore base imponibile reddituale e l'assenza di un diritto di credito del contribuente *alias* di un maggior debito Iva) debba essere fornita dall'ufficio e apprezzata dal giudice ai sensi del comma 5-*bis* citato (24).

Peraltro, si segnala la possibile messa in crisi della legittimità di presunzioni semplicissime cioè prive dei requisiti della precisione, gravità e concordanza come disposto dal secondo comma dell'art. 39 del DPR n. 600/1973; la loro elementare consistenza (per dirla con un eufemismo) potrebbe giustificare l'espunzione per incompatibilità con i requisiti stringenti richiesti dall'art. 7; probabilmente la soluzione interpretativa più logica è quella di mantenerne il ruolo in vesti indiziarie per la sola dimensione quantitativa dell'imponibile (25) e non, anche, per quella attinente alla realizzazione e qualificazione del presupposto.

---

(24) Per alcuni approfondimenti tra gli altri di recente vedi anche per indicazioni bibliografiche S. DONATELLI, *L'onere della prova*, cit., 38 ss.

(25) Cfr. A. GIOVANNINI, *La presunzione*, cit., 12 e 13.



**6. Novella legislativa ed ipotesi “problematiche” di presunzioni pro Fisco.** – Alla luce di quanto esposto si possono svolgere alcune considerazioni finali in ordine all’impatto (innovativo o meramente interpretativo *pro contribuente*) della novella di cui al comma 5-bis dell’art. 7 del D.Lgs. n.546/1992 su alcune ipotesi frequenti nella pratica in cui l’Agenzia adduce omessi versamenti o deduzioni/detractions non spettanti (cioè ipotesi sostanzialmente evasive quanto agli effetti dei comportamenti adottati dal contribuente) utilizzando strumenti probatori presuntivi dalle conseguenze non sempre condivisibili sul piano del corretto riparto dell’onere probatorio.

**a) “Piccole” società di capitali e imputazione “per trasparenza” degli utili accertati (anche in via presuntiva) in capo alla società.**

Il nuovo testo senza dubbio farà modificare quegli orientamenti giurisprudenziali che, in tema, hanno ritenuto legittimi gli accertamenti “di secondo grado” in capo ai soci di “piccole” società di capitali a loro volta destinatarie di accertamenti su base presuntiva, assumendo che il contribuente sia, comunque, gravato dell’onere di dimostrare che il soggetto terzo (società) abbia accantonato o reinvestito i maggiori utili accertati in capo a quest’ultimo oppure di non aver ricevuto alcunché a titolo di dividendi “in nero”.

In questo caso, poiché l’accantonamento o il reinvestimento andrebbero ad escludere il possesso da parte del socio della sua eventuale quota parte del maggior reddito societario accertato e, di converso, la loro assenza proverebbe il possesso reddituale, alla luce della nuova disposizione, l’Agenzia sarà tenuta ad accertare il presupposto del maggior reddito (ai fini Irpef o Ires) del socio cioè il possesso della quota parte di reddito societario.

La necessità di una prova da parte dell’ufficio che in “*modo circostanziato e puntuale*” consenta di dimostrare l’effettiva percezione da parte del socio di un sostanziale dividendo derivante da utili societari non dichiarati rende non evitabile (quantomeno ora) alla luce del testo riformato l’allegazione ad opera degli uffici già in sede di accertamento di risultanze es. bancarie o di avvenuti investimenti da parte del socio che sostengano la presunzione relativa fondata sull’unico dato certo costituito dalla ristretta base partecipativa così da provare che l’introito non dichiarato dalla società sia stato, nel necessario ulteriore “passaggio”, effettivamente posseduto dal socio.

Si ritiene, quindi, che la novella abbia invertito definitivamente la sequenza probatoria onerando l’Agenzia di provare da subito nell’avviso la disponibilità liquida di somme da parte della società e, quindi, l’effettiva percezione delle stesse, anche presumendola attraverso l’impiego, da parte dei soci; que-

sti ultimi potranno sì provare (sebbene assai improbabilmente) che le somme liquide siano state accantonate o reinvestite ma anche quando la prova di ciò non venisse data la pretesa in capi ai soci sarebbe non fornita in quanto assente la dimostrazione della finale percezione

Ulteriore profilo attiene all'ipotesi in cui l'ufficio intenda accertare maggiori redditi dei soci negando costi in capo alla società; quand'anche si ritenesse tale specie di rettifica idonea a costituire un maggior reddito societario disponibile per i soci resterebbe necessaria la dimostrazione che il costo negato sia fittizio essendo, invece, inidonea a tale finalità la negazione dell'inerenza del costo, circostanza priva di valenza presuntiva (26).

In realtà anche l'emersione di costi fittizi attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni (oggettivamente/soggettivamente) inesistenti non indicherebbe la distribuzione di utili in nero in quanto l'impiego di tali fatture (al pari di quelle per costi ritenuti esistenti ma non inerenti) avrebbe l'unico effetto di ridurre l'imponibile e di consentire alla società di avere maggiori risorse finanziarie in ogni caso già visibili e tangibili in quanto derivanti dalla loro indicazione nel conto economico, prima e, poi, in dichiarazione.

Si aggiunga, peraltro, che la deduzione forfaiataria dei costi a fronte di ricavi presunti articolerebbe in modo ulteriore il riparto in quanto onererebbe, invece, il contribuente di evidenziare l'incidenza media dei costi sui ricavi della società partecipata al fine di far ridurre il reddito di impresa accertato e, poi, imputato pro quota ai soci della "piccola" società di capitali

### ***b) Deduzione/detrazione e inerenza dei costi.***

Rispetto a questa fattispecie è destinato a mutare l'orientamento che tollerava accertamenti quasi autoreferenziali e apodittici in cui si recuperavano a tassazione maggiori imponibili con affermazioni di stile negando la rilevanza di costi e acquisti sulla base di appena accennate ipotesi di antieconomicità (27), non inerenza o assenza di prova scritta e, di converso, ribaltando direttamente (e non, invece, come dovrebbe accadere, in via di eccezione ed

---

(26) In tal senso da ultimo vedi CGT 2 Friuli-Venezia Giulia n. 2/1/2023; sul punto condivisibilmente anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 338.

(27) La cui esistenza, se provata, non sarebbe a questo punto sufficiente a provare la maggiore imposta a seguito della ineducibilità del costo; così anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 338.

opposizione) al contribuente l'onere talvolta con la necessità di una prova contraria (diabolica) in forma scritta (28).

Senza dubbio occorre distinguere la prova dell'inesistenza del costo nel senso della sua non documentabilità e documentazione da quella in cui si debba dimostrare, invece, la non inerenza in senso stretto cioè il mancato rapporto di strumentalità tra un costo effettivo e l'attività economica svolta (o da svolgersi da parte) del contribuente.

La novella ha chiarito che la mancata prova della non inerenza dovrebbe essere già sufficiente per annullare l'atto, a prescindere dalla controprova che dovrebbe essere, semplicemente, fornita dal contribuente quale attore formale (e non sostanziale del giudizio) (29).

***c) Buona fede del contribuente, detrazione dell'Iva ed operazioni (oggettivamente/soggettivamente) inesistenti.***

Il testo normativo in esame, a questo punto, consolida il recente orientamento giurisprudenziale il quale, pur non esimando il contribuente da un (contro-)onere probatorio, colloca l'adempimento dell'onere in un momento temporale successivo a quello in cui dovrebbe esaurirsi a sufficienza l'onere gravante sull'Agenzia (30), pretendendo da questa la puntuale dimostrazione sia dell'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza da parte del contribuente (ovvero l'assenza della sua buona fede) che le operazioni si inserivano in un meccanismo inteso all'evasione dell'imposta in ragione della sostanziale inesistenza dell'emittente (31) e della indubbia consapevolezza e conoscenza da parte del contribuente (32).

In conseguenza di tale riparto il giudice adito dovrebbe, pertanto, direttamente annullare l'avviso laddove non ritenga assolto l'onere di provare la fittizietà e la malafede; solo qualora abbia verificato tale prova dovrà, allora, procedere ad apprezzare le prove contrarie fornite dal contribuente (peraltro,

---

(28) In termini innovativi vedi tra le altre CGT 2 Emilia Romagna 14 aprile 2023 n. 499.

(29) Così anche A. LOVISOLO, *op. ult. cit.*, 49 ss., il quale esclude che in materia di costi sia il contribuente l'unico onerato in ragione del principio di vicinanza della prova.

(30) A favore del contribuente cfr. CGT 2 Emilia Romagna 27 febbraio 2023 n. 294.

(31) Da ultima vedasi Cass., 8 settembre 2022, n. 26477.

(32) Così anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., 338; adde 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. telematica di Diritto tributario*, 15 giugno 2023.

oramai, anche alla luce dei possibili richieste di testimonianze scritte) per poter, all'esito della comparazione, adottare la propria decisione la quale, comunque, dovrà contenere adeguata motivazione sull'eventuale mancata prova, alternativamente, della fittizietà/mala fede o della esistenza/buona fede.

***d) Non normalità dei prezzi di operazioni infragruppo internazionali e dei prezzi di vendita nelle cessioni Iva.***

Il riferimento ai criteri Ocse di normalizzazione per rettificare i valori dovrebbe soddisfare nel loro concreto esito comparativo con il prezzo specificamente fissato dalle parti l'onere gravante sull'ufficio di dimostrare (presuntivamente) una anormalità superabile, solo, dalla prova contraria fornita con analoga puntualità dal contribuente

In ordine, invece, al *pricing* nelle cessioni assoggettate ad Iva l'art. 60-*bis* del DPR n. 633/1972 condiziona la solidarietà nel pagamento in capo al cessionario alla circostanza che il corrispettivo sia stato determinato in termini inferiori al valore normale.

Da un lato, il riferimento alla normalità del valore comporta, ai sensi della novella legislativa, l'onere per l'ufficio di acclarare quali siano nel caso concreto i benchmarks di riferimento essendo difficile trovare dei comparables in mercati non regolamentati; peraltro, i valori di riferimento non potranno essere identificati nei valori medi di vendita adottati dallo stesso cedente o dal suo fornitore in altri casi o periodi di imposta precedenti o successivi a quello di riferimento dell'operazione (33).

Dall'altro, una volta verificato che l'ufficio abbia assolto il proprio onere probatorio assumerà ruolo decisivo quello disposto dal secondo comma dell'art. 60-*bis* citato il quale ammette la controprova facendo riferimento a determinazione giustificata da “*eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge*”.

**7. Le ricadute della legge delega e dei decreti delegati.** – Il tema dell'onere della prova non sfugge alle ricadute conseguenti all'attuazione dell'art. 4 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 il quale, in tema di “*Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*” al primo comma ha previsto che lo Statuto del contribuente, nella sua veste di legge raf-

---

(33) Sul punto anche M. GOLISANO, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis*, cit., il quale correttamente esclude la rilevanza del prezzo di acquisto del cedente.

forzata “*le cui disposizioni costituiscono principi generali dell’ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria*”, debba essere revisionato al fine di “*a) rafforzare l’obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l’indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*”.

È evidente che tale principio nella sua concreta attuazione in sede di decreto delegato condiziona l’applicazione del novellato art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto, con efficacia sostanzialmente retroattiva all’entrata in vigore della modifica statutaria in ragione della natura proprio di “*principi generali*” delle relative disposizioni, prescriverà che la prova debba non solo essere fornita dall’attore formale (cioè dall’Ufficio) ma essere espressamente indicata nell’avviso di accertamento accanto alla componente prettamente motivazionale del medesimo.

Se così è come pare saranno eccezionali le ipotesi in cui la prova della pretesa erariale trova spazio per la prima volta in sede processuale salvo le ora istituzionali possibili testimonianze in forma scritta anche *pro Fisco*.

Inoltre, è degno di menzione l’art. 17 della delega il quale, in tema di “*procedimento accertativo*”, al secondo comma prevede “*4) la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l’esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci*”.

Il punto rilevante è proprio che la ristretta base partecipativa necessita di ulteriori elementi che siano certi e precisi e che, quindi, consentano di ritenere soddisfatti nella loro completezza i tre requisiti base delle prove presuntive ovvero certezza, precisione e, soprattutto, concordanza cioè pluralità di elementi convergenti non altrimenti e *aliunde* smentiti.

VALERIO FICARI