

CONTENZIOSO

Processo tributario: onere della prova sempre a carico dell'Amministrazione finanziaria?

di Angelo Ginex



La **legge di riforma del processo tributario** ha introdotto una specifica disposizione circa l'**onere della prova in giudizio a carico dell'Amministrazione finanziaria**.

Invero il nuovo [comma 5-bis dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), così come introdotto dall'[articolo 6, comma 1, L. 130/2022](#), entrato **in vigore lo scorso 16 settembre**, recita 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 fondano 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**».

Innanzitutto si osserva che la novella codifica un **principio** che avrebbe già dovuto essere considerato la **regola generale** in materia di **processo tributario**, laddove prevede che **l'Amministrazione finanziaria sia gravata dell'onere di provare le violazioni contestate**.

Da sempre, infatti, si ritiene che nel processo tributario, **l'Amministrazione finanziaria** assuma la veste di **attore in senso sostanziale**, avendo l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria, e il **contribuente** quella di **attore in senso formale**, avendo l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa tributaria.

È anche vero però che la **giurisprudenza di legittimità** ha più volte **invertito tale onere probatorio**, soprattutto nelle ipotesi di contestazione dei **costi portati in deduzione o dell'imposta portata in detrazione**, stabilendo *tout court* che l'onere della prova spetti al contribuente.

Ad esempio, in tema di deducibilità dei costi, la Corte di Cassazione ha affermato che **l'onere della prova** della sussistenza del **requisito di inerenza** di un componente negativo di reddito **spetta al contribuente**, in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato.

Detto in altri termini, i giudici di vertice hanno precisato che **spetta al contribuente dimostrare la riferibilità di un costo all'attività dell'impresa ovvero all'oggetto sociale dell'impresa**, in quanto l'inerenza non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività d'impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile (cfr., **Corte di Cassazione, ordinanza n. 16597 dell'11.06.2021; Corte di Cassazione, sentenza n. 5494 del 06.03.2013**).

Anche nella ipotesi di accertamento in ordine alla **inesistenza, totale o parziale, delle operazioni commerciali fatturate**, la Suprema Corte ha reiteratamente affermato che, a fronte della provata contestazione di operazioni (soggettivamente o oggettivamente) inesistenti, **il contribuente ha l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile**, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (cfr., [Corte di Cassazione, ordinanza n. 11737 del 12.04.2022](#)).

Come detto, nel **nuovo assetto** delineato dalla riforma della giustizia tributaria, invece, **l'onere della prova dovrebbe rimanere sempre a carico dell'Amministrazione finanziaria**, e quindi anche nei casi non appena evidenziati, nei quali - come visto - la Corte di Cassazione ha più volte invertito l'onere della prova.

Fanno **eccezione** tutte quelle ipotesi in cui **l'inversione dell'onere della prova** è conseguenza di una cd. **presunzione legale (relativa o assoluta)**, dal momento che lo stesso [articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che: «*Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e ... comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*».

A titolo esemplificativo si pensi alla **presunzione legale relativa**:

- di **residenza in Italia** per i contribuenti che si sono **trasferiti in paradisi fiscali** ai sensi dell'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#);
- di **imponibilità dei capitali detenuti in paradisi fiscali** in assenza di compilazione del **quadro RW** ex [articolo 12 D.L. 78/2009](#);
- di **imponibilità dei movimenti bancari non giustificati** ai sensi dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#).

In tutti gli altri casi, e quindi anche nella ipotesi di ricorso a **presunzioni semplici o semplicissime** ai sensi dell'[articolo 2729 cod. civ.](#), il giudice sarà chiamato a valutare la **fondatezza** dell'accertamento **senza poter invertire l'onere della prova** (dunque, il contribuente non potrà essere gravato di tale onere).

Peraltro, così come espressamente previsto dalla citata novella, **qualsiasi prova, e quindi anche la prova presuntiva, dovrà essere puntuale, circostanziata e non contraddittoria.**

In difetto di ciò, il giudice non potrà fare altro che procedere con la **declaratoria di nullità dell'atto impugnato.**

Da ultimo, occorre rilevare che l'[articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), coerentemente a quanto disposto, ha previsto che **in caso di richiesta di rimborso, spetti al contribuente fornire le ragioni**, così come da consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr., [Corte di Cassazione, ordinanza n. 2834 del 06.02.2020](#)).