

DICHIARAZIONI

In giudizio onere della prova più pesante per l'Amministrazione finanziaria

di **Nicola Fasano**



Nella riforma della giustizia tributaria operata dalla L. 130/2022 spiccano le modifiche introdotte all'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) che prevedono l'ammissibilità della prova testimoniale nell'ambito del processo tributario e un **più stringente onere probatorio** a cui si dovrebbe attenere l'Amministrazione finanziaria in giudizio, pena **l'annullamento in sede giudiziale dell'atto** impugnato.

Quest'ultimo è il profilo di maggior interesse, stante l'ampia portata della norma che si ritiene entri in vigore, in assenza di una specifica disposizione, dal 16.09.2022 (data di entrata in vigore della L. 130/2022).

La novità, pertanto, **dovrebbe avere una efficacia "immediata"** sui processi di merito in corso, a maggior ragione se si considera che:

- per **altre disposizioni** della riforma sono state specificate **decorrenze ad hoc** (per esempio l'ammissibilità della prova testimoniale è espressamente limitata dal legislatore ai ricorsi presentati a decorrere dal 16.09.2022);
- cristallizza e puntualizza un **principio già applicabile** nell'ordinamento tributario e che prima si mutuava dall'[articolo 2697 cod. civ.](#)

La novella normativa, (nuovo comma 5-bis dell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#)), prevede 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”.

Questa norma, in sostanza specifica un principio già presente nel processo tributario in cui **l'amministrazione finanziaria** si pone notoriamente come **attore sostanziale** a fronte degli avvisi di accertamento notificati ai contribuenti e da questi impugnati dinanzi alle corti di giustizia tributaria (le “vecchie” commissioni tributarie). In precedenza, però, si faceva discendere tale principio dall'ambito civilistico e in particolare dall'[articolo 2697 cod. civ.](#), secondo cui chi vuol far valere in giudizio un diritto deve **provare i fatti che ne costituiscono il fondamento**.

Ora, con la novità normativa in commento, vi è una disposizione che riguarda specificamente il giudizio tributario e questo rappresenta senz'altro una **novità positiva per la difesa** del contribuente.

Tuttavia, per capire se ciò rappresenti davvero un passo avanti verso il “giusto processo tributario”, si dovrà **attendere l'applicazione pratica** dei principi introdotti dalla L. 130/2022.

L'impatto della novella andrà valutato soprattutto con riferimento alle **presunzioni c.d. “semplici”** sulla base delle quali spesso vengono motivati gli avvisi di accertamento (per esempio, ai sensi dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#)) ma che per “inchiodare” il contribuente, anche in giudizio, dovrebbero essere **“gravi, precise e concordanti”** (come previsto dall'[articolo 2729 cod. civ.](#)).

Tali requisiti delle presunzioni, in verità, **spesso mancano**; si pensi agli accertamenti basati quasi esclusivamente sugli **inadempimenti fiscali dei fornitori**, a volte rilevati a tavolino, senza neanche verifiche sul campo, o agli elementi di prova (mail, contratti, ecc.) acquisiti con riferimento a un dato periodo di imposta e poi “proiettati”, quasi automaticamente, anche sugli anni successivi.

Con la novità normativa queste situazioni dovrebbero essere **più facilmente censurate** dai giudici di merito e anche la **stessa Cassazione dovrebbe prenderne atto**, rivedendo quelle prese di posizione che hanno di fatto concluso per un sostanziale onere della prova in capo al contribuente (per esempio in materia di inerenza dei costi dedotti).

D'altro canto, è facile ipotizzare che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate che curano il contenzioso attiveranno una **maggiore sinergia con gli Uffici accertamento** per dare (anche) in giudizio la prova delle violazioni contestate con l'atto impugnato.

Ciò impone ai difensori dei contribuenti di **concentrarsi** con ancora più attenzione **sulla parte sostanziale del ricorso**, con la produzione di utili **documenti fiscali ed extrafiscali**, quali mail, contratti, estratti conti bancari, ricostruzioni contabili e analisi di bilancio, perizie ecc., evitando di impostare ricorsi imperniati quasi esclusivamente su motivi di diritto e poco robusti nel merito, se non addirittura assertivi.

In altri termini, è sempre opportuno **non limitarsi** a sostenere che **l'Ufficio non abbia assolto il proprio onere probatorio**, ma offrire, in ogni caso, le “controprove” documentali a favore del contribuente.

È auspicabile, inoltre, che il nuovo dettato normativo **non rappresenti un ulteriore appiglio** per giustificare il fatto che l'Amministrazione finanziaria possa andare ai **tempi supplementari** in giudizio per “aggiustare il tiro” rispetto ad atti di accertamento **privi di una adeguata motivazione** che in quanto tali andrebbero invece annullati a prescindere dalle risultanze probatorie emerse in giudizio.

Sotto questo aspetto, al di là dei tecnicismi e della distinzione fra fase amministrativa e fase giudiziaria, si fa davvero fatica ad immaginare una **motivazione “forte”** dell'accertamento in assenza di **un congruo quadro probatorio a supporto**.

Da ultimo, giova ricordare che la novella legislativa **non deroga** chiaramente alle **presunzioni legali** che sono norme sostanziali che continuano ad imporre l'inversione dell'onere della prova (come, per esempio, nel caso previsto dall'[articolo 12 D.L. 78/2009](#) per i capitali non dichiarati detenuti in Paesi Black list).