

Nicola Durante *

L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. L'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. 546/1992, aggiunto dalla legge n. 130/2022 ed in vigore dal 16 settembre 2022, recita: «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».

Volendo limitare l'oggetto del presente studio agli atti impositivi e non ai dinieghi di rimborso, occorre muovere dalla posizione assunta dalla giurisprudenza tributaria, sia di legittimità che di merito, che sembra aver relegato la norma ad una funzione essenzialmente ricognitiva dell'assetto normativo precedente, affermando perentoriamente che essa:

- non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. civ., Sez. V, 27 ottobre 2022, n. 31878);

- non vieta il ricorso alle presunzioni semplici *ex artt. 2727 e ss. c.c.* (Cass. civ., Sez. V, 9 luglio 2024, n. 18764; CGT Campania, Sez. I, 17 aprile 2025, n. 3110; CGT Calabria, Sez. IV, 3 ottobre

* Presidente della CGT di primo grado di Torino e Componente dell'Ufficio nazionale del Massimario della Giustizia tributaria, nonché Presidente di Sezione del T.A.R. Campania, Sezione staccata di Salerno.

2025, n. 2587) ed alle presunzioni legali (Cass. civ., Sez. V, 30 gennaio 2024, n. 2746), tramite cui si realizza l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

- in ogni caso, ha natura sostanziale e non trova applicazione ai giudizi introdotti prima del 16 settembre 2022 (Cass. civ., Sez. V, 13 giugno 2024, n. 16493).

2. Di ben diverso avviso è la dottrina pressoché unanime, la quale, muovendo dal parallelismo lessicale con l'art. 530, comma 2, c.p.p. (a mente del quale, «il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile»), parla di “un ulteriore passo nel percorso di avvicinamento e reciproca interferenza tra processo tributario e processo penale, da tempo iniziato” (L. TOSI, *La nuova norma sull'onere della prova nel diritto tributario*, in *Il processo*, p. 762), mediante il recepimento della “impronta garantista che connota il processo penale, in considerazione delle implicazioni che l'accertamento tributario e l'irrogazione delle connesse sanzioni possono avere sulla dignità e sulla reputazione dei contribuenti” (A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 336 ss.).

La novella, insomma, ha importato “per osmosi” nella giurisdizione tributaria “la straordinaria cultura della prova che risiede nell'ambiente giuridico penale” (F. TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto?*, in *Riv. dir. trib.*, 2023), allo scopo di “legittimare sentenze d'accertamento positive del diritto di credito soltanto se il corredo degli elementi di prova consenta al giudice di formarsi il convincimento della sua fondatezza *aldilà di ogni ragionevole dubbio*” (A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *Giust. insieme*, 2023; M. GOLISANO, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, Art. 7, d.lgs. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2023; A. MARCHESELLI, *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022).

Così interpretata, la norma finisce per costituire una vera e propria “*presunzione di innocenza* del contribuente anche nel processo tributario” (G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2022, 367 ss.), attraverso cui “il legislatore ha inteso trasferire nel processo tributario parte dell'art. 530,

secondo comma, c.p.p., là dove quest'ultimo prescrive, per l'appunto, che il giudice pronuncia sentenza di assoluzione quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste", e ciò è al preciso fine di "mettere un argine alla deriva giurisprudenziale nel ricorrere con frequenza a presunzioni semplici a carico del contribuente che o sono ... prive di valore inferenziale, o rilevano quali meri indizi come tali da soli non [idonei ad] assurgere a dignità di prova" (P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma del processo tributario*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2022).

L'aldilà di ogni ragionevole dubbio rappresenta, infatti, un canone decisorio che, per la sua immediata derivazione dal principio della presunzione di innocenza, esplica effetti conformativi non solo sull'applicazione delle regole di giudizio, ma anche – e più in generale – sui metodi di accertamento del fatto, imponendo protocolli logici del tutto diversi in tema di valutazione delle prove e delle contrapposte ipotesi ricostruttive in ordine alla fondatezza del tema d'accusa: la certezza della colpevolezza per la pronuncia di condanna (nel processo tributario: per la pronuncia di rigetto del ricorso); il dubbio originato dalla mera plausibilità processuale di una ricostruzione alternativa del fatto per l'assoluzione. In un siffatto contesto, non sono quindi utilizzabili criteri alternativi di giudizio, quali "la consistente verosimiglianza" o la "forte plausibilità" della ricostruzione adottata (Cass. pen., Sez. un., 21 dicembre 2017, n. 14800).

Da altro versante, ma nella stessa direzione, si è poi ritenuto che nell'odierno processo tributario non vi sia più spazio per le presunzioni (o, almeno, per molte presunzioni semplici di matrice giurisprudenziale), risultando inapplicabile la regola di riparto dell'art. 2697 c.c., in quanto "ormai il comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 prevede un solo soggetto onerato, che è l'amministrazione finanziaria" (S. MULEO, *L'onere della prova a proposito della deducibilità dei costi*, in *L'onere della prova*, cit., p. 1327 ss.).

Di conseguenza, nel settore tributario non possono applicarsi né "la distinzione tra fatti costitutivi e fatti modificativi od estintivi", né "il principio della vicinanza della prova", essendo "cambiato, in senso più rigoroso, il metro di valutazione che il giudice dovrà utilizzare per tutti i tipi di prova che l'ufficio finanziario produrrà nel giudizio" (G. FALCONE, *Le prove nel processo tributario a seguito della riforma*, in *Boll. trib.*, 2024, p. 1652 ss.).

3. Una tanto netta divaricazione tra giurisprudenza e dottrina impone una riflessione, che non può prescindere dal contesto in cui la norma si colloca e dall'intuitiva osservazione per cui appare

arduo sostenere che nulla sia mutato: in caso contrario, non si comprenderebbe il motivo per cui la Corte di cassazione si è affrettata a chiarire la natura sostanziale della nuova disposizione, negandone l'efficacia retroattiva per i giudizi introdotti prima del 16 settembre 2022 (Cass. civ., Sez. V, 13 giugno 2024, n. 16493, *cit.*), con un'affermazione anch'essa molto criticata in dottrina, la quale ha posto in evidenza l'opposta configurazione – oltre che collocazione – processuale della disposizione stessa (C. FERRARI, S. SCHILLACI, *Presunzioni qualificate e irretroattività del riformato onere probatorio: nuove ombre (e qualche timida luce)*, in *Il fisco*, 2024, p. 2733; 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 *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 247; S. MULEO, *op. cit.*, p. 1327).

Può pertanto convenirsi con chi sostiene che non sia ancora “possibile prefigurare le diverse letture che sarà possibile dare delle diverse preposizioni di cui il comma 5-*bis* si compone, ma è certo che le cose non dovrebbero tornare allo stadio precedente, sul tema del riparto dell'onere probatorio” (M. BASILAVECCHIA, *L'onere della prova nell'applicazione giurisprudenziale*, in *Il processo*, p. 776).

Com'è noto, il comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 ha fatto da apripista ad un percorso di profonda revisione delle regole del diritto tributario, che ha portato, con l'emanazione del d.lgs. 219/2023, ad una riscrittura dello Statuto del contribuente, in particolare, per quanto qui interessa, in tema di motivazione del provvedimento.

L'obbligo di motivazione, come enunciabile alla fine di questo percorso, si trova oggi al centro di più disposizioni statutarie.

Anzitutto, l'art. 7, comma 1, prevede che il provvedimento tributario deve, a pena di annullabilità, indicare «specificamente i presupposti, i mezzi di prova su cui si fonda la decisione».

L'art. 7-*quinquies* vieta l'utilizzabilità nella motivazione degli «elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, comma 5, o in violazione di legge».

L'art. 6-*bis*, comma 4, aggrava il detto onere quando l'atto è adottato all'esito di un contraddittorio, imponendo che esso debba necessariamente tenere conto «delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'amministrazione ritiene di non accogliere».

Una volta comunicata, la motivazione non è suscettibile di variazione per via processuale, prevedendo l'art. 7, comma 1-*bis*, che «i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non

attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze».

L'art. 9-*bis* prescrive che, «salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta».

È in questo quadro che s'inserisce il comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 che, pur precedendo cronologicamente la modifica dello Statuto, nasce all'interno di una logica riformatrice organica.

Il comma 5-*bis* consacra nel processo tributario il principio del *iudex iuxta alligata et probata iudicare debet*.

Permane la regola cardine in base alla quale la prova dell'accertamento tributario è stragiudiziale e si forma nel procedimento amministrativo presupposto, attraverso il metodo del contraddittorio.

Ma tale regola viene scissa in due momenti distinti.

Nel momento iniziale, che attiene alla motivazione dell'atto, l'amministrazione assolve al proprio obbligo *allegando*, ossia rendendo noti – al contribuente, in prima istanza ed al giudice, in seconda – i fatti e le ragioni a fondamento della pretesa.

Se però il contribuente decide di adire il giudice, la semplice allegazione non basta più a sorreggere la validità dell'accertamento, giacché quei fatti e quelle ragioni devono essere anche *dimostrati*, nella loro duplice dimensione fenomenica e teleologica.

È in questo senso che l'art. 7, comma 5-*bis* realizza “la centralità della prova nell'istruttoria primaria procedimentale, distaccandosi dall'archetipo dell'art. 2697 c.c.” (L. DI FEDERICO, *Le novità in tema di onere della prova nel processo tributario: la centralità della prova nell'istruttoria primaria procedimentale*, in *Il processo*, 2025, p. 750).

Affinché l'atto impugnato si consolidi e diventi definitivo attraverso la sua conferma giurisdizionale, l'amministrazione ha l'obbligo di dare la prova dei fatti da essa indicati, sia quanto alla loro esistenza, sia quanto alla loro idoneità dimostrativa.

In altre parole, se i fatti descritti nell'atto impugnato integrano l'obbligo formale di motivazione, perché venga superato il vaglio giurisdizionale, è necessario che gli stessi, nel processo, assurgano al rango di prova.

4. L'esito del sindacato giurisdizionale sulla prova fa sì che l'atto sia annullato, 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».

Ad avviso di che scrive, questa formulazione non basta, di per sé, né a trasporre nel processo tributario la regola dell'*aldilà di ogni ragionevole dubbio*, tipica del giudizio penale (di recente, sull'onere della prova nel processo penale: O. MAZZA, *Onere della prova e presunzione di colpevolezza*, in *Il processo*, 2025, n. 2, p. 471 ss.), né, di conseguenza, ad imporre nella valutazione della prova indiziaria che la soluzione prescelta debba essere non la più probabile, ma quella indubitabile ed incontestabile, ragionandosi in termini di alta probabilità logica e di certezza processuale (di recente: Cass. pen., Sez. VI, 21 febbraio 2025, n. 7329).

La norma, infatti, non contiene alcun riferimento alla regola causalistica che si deve applicare per accertare la sufficienza od insufficienza della prova dedotta dall'amministrazione.

In sostanza, a differenza del processo penale, manca una previsione come l'art. 533 c.p.p., dove sia inequivocabilmente stabilito che il giudice annulla l'atto se i fatti non sono provati *aldilà di ogni ragionevole dubbio*.

In carenza di ciò, la regola eziologia del processo tributario è e resta quella del *più probabile che non*, di matrice civilistica.

Ne discende non soltanto che la prova critica presuntiva continua ad essere valida in sede tributaria, ma che il suo paradigma causale rimane ancorato alla congruità con le nozioni di comune esperienza, ossia al c.d. *fatto notorio*, essendo sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sull'*id quod plerumque accidit* (Cass. civ., Sez. V, 3 gennaio 2024, n. 176; *id.*, 20 febbraio 2020, n. 4428; *id.* 20 marzo 2019, n. 7726; *id.* 3 marzo 2017, n. 5438).

Deve perciò convenirsi con chi sostiene che il comma 5-*bis* non "pare sufficiente ad esigere che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, bastando che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo criterio di normalità, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile. Ciò che richiede la legge per l'impiego di prove critiche è che la presunzione sia prova, non già mero indizio. Il che si potrà stabilire avendo riguardo al grado di probabilismo logico sotteso al collegamento induttivo fatto noto/fatto ignoto, senza che tuttavia il risultato della prova presuntiva debba essere unico, essendo sufficiente che sia quello più attendibile rispetto ad altri possibili collegamenti inferenziali tratti dallo stesso fatto noto" (M. CATALDI, *La norma generale sull'onere della prova*, in *Giust. insieme*, 2024).

Dunque, gli enunciati legislativi secondo cui «l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato» e secondo cui «il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio», altro non vogliono significare se non che nel processo tributario l'amministrazione è chiamata a provare, secondo criteri di ragionevolezza, il compendio motivazionale dell'atto impugnato e che il giudice deve basare la propria decisione sui fatti oggetto di allegazione e di prova.

A valle di questo sindacato, laddove i fatti risultino insussistenti o non siano adeguatamente provati, il giudice annulla, in tutto o in parte, il provvedimento impugnato.

I corollari di questa ricostruzione sono essenzialmente tre.

I primi due hanno carattere sostanziale, discendendo dall'applicazione dello Statuto del contribuente, ma, in quanto posti a presidio del fondamentale diritto di difesa, trovano la loro forma di tutela nel processo.

Essi consistono:

- nell'obbligo per l'amministrazione d'indicare in modo circostanziato e puntuale «i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione», a pena di annullabilità dell'atto (L. DI FEDERICO, *op. cit.*, pp. 746 e 750). In particolare, quando procede mediante presunzione, l'amministrazione ha l'obbligo di “indicare il tipo di presunzione di cui si vuole avvalere, il fatto noto e tutti gli elementi di fatto di cui dispone per chiedere la configurazione della prova presuntiva” (G. FALCONE, *op. cit.*, p. 1659);

- nel divieto per l'amministrazione d'introdurre fatti e mezzi di prova diversi da quelli espressamente indicati nell'atto impugnato, a pena d'inutilizzabilità degli stessi ai fini decisori (P. MASTELLONE, *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, p. 690 ss.).

Il terzo corollario ha natura strettamente processuale e consiste nella preclusione per il giudice tributario di sostituirsi, nell'esercizio dei propri poteri istruttori, all'amministrazione finanziaria onerata della prova (in generale: A. COMELLI, *Art. 7 d.lgs. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO, G. GLENDI, Padova, 2023, p. 186 ss.).

Quest'ultimo punto determina il ridimensionamento dell'ambito operativo dei poteri istruttori del giudice, che taluna giurisprudenza ha ritratto, a più riprese, dalla lettera dei commi 1 e 2 dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992.

Già con la sentenza 29 marzo 2007, n. 109, la Corte costituzionale ha precisato che il principio di terzietà osta a che siano attribuiti al giudice tributario poteri officiosi che, per

l'indeterminatezza dei presupposti, risultino potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione.

Orbene, l'orientamento nomofilattico formatosi successivamente a tale importante pronuncia del giudice delle leggi si è attestato su due filoni.

Un primo indirizzo, di carattere generale, ha ritenuto legittimo l'uso dei poteri istruttori *ex art. 7* del d.lgs. 546/1992 nelle ipotesi di obiettiva incertezza, e cioè in tutti i casi in cui risulti necessario integrare gli elementi forniti dalle parti, non consentendo il materiale probatorio acquisito agli atti una motivata soluzione della controversia (Cass. civ., Sez. V, 25 ottobre 2021, n. 29856; *id.* 24 febbraio 2020, n. 4762).

Il secondo indirizzo muove invece dall'asimmetria esistente tra la posizione della parte pubblica e quella della parte privata in danno di quest'ultima, configurando il potere acquisitivo del giudice tributario come una sorta di *soccorso istruttorio* esercitabile solo a scopo di riequilibrio della parità delle parti e di garanzia del contraddittorio (Cass. civ., Sez. V, 25 ottobre 2021, n. 29856).

Esso potere può quindi essere dispiegato solo a beneficio della parte privata, il cui *onus probandi*, a differenza dell'amministrazione, è soddisfatto non già attraverso la produzione della prova – ovviamente, sempre che questa esuli dalla propria disponibilità –, ma attraverso la produzione di un principio di prova (*i.e.* attraverso l'indicazione del mezzo), potendo poi la prova essere acquisita dal giudice nel processo (Cass. civ., Sez. V, 23 dicembre 2019, n. 34393).

Appare dunque evidente come il nuovo obbligo imposto al giudice tributario dal comma 5-*bis*, di annullare l'atto «se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente», impedisca di dare ulteriore seguito alla prima impostazione esegetica, dovendosi circoscrivere l'utilizzo del potere ufficioso ai soli casi in cui si renda necessario integrare il materiale fornito dalla parte privata con l'acquisizione di documentazione non in possesso di quest'ultima, o mediante richiesta d'informazioni o chiarimenti alla P.A., o mediante consulenza d'ufficio.

Viceversa, per quanto riguarda il sistema delle presunzioni, concordandosi con la posizione della Suprema Corte, non è che muti molto.

Come già detto, le presunzioni, semplici e legali, continuano a trovare ingresso nel processo tributario quali prove per induzione e probabilmente, con riferimento ad esse, il cambio di rotta impresso dalla nuova norma, più che ricercarsi sul piano dell'interpretazione, deve imporsi sul versante di “un'evoluzione culturale” e di “una diversa consapevolezza ... di tutti i protagonisti” (M.

BASILAVECCHIA, *No Man's Land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2025, p. 16): e ciò a partire dal giudice, che deve esigere dall'amministrazione finanziaria il rigoroso rispetto dell'obbligo "di dare in giudizio una prova esatta, circostanziata, puntuale e specifica dei fondamenti di fatto della pretesa impositiva e delle relative sanzioni. Una prova, cioè, basata non più su un qualunque elemento argomentativo, bensì solo su elementi dotati di uno specifico rango dimostrativo in grado di avvalorare in modo compiuto e completo la pretesa a giudizio; con la conseguenza che gli atti tributari che dovessero risultare privi di ragioni oggettive perché non adeguatamente provati dall'amministrazione sarebbero considerati illegittimi" (F. GALLO, *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il processo*, 2025, p. 727 ss.).