

L'ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO
DOPO LA LEGGE N. 130/2022 E IL D.LGS. N. 219/2023

Prof. Giuseppe Melis

Professore Ordinario di diritto tributario nella LUISS Guido Carli di Roma

CONVEGNO ORGANIZZATO DAL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA SU:
“PROFILI PROCESSUALI DELLA RIFORMA TRIBUTARIA”
CORTE DI CASSAZIONE, 15 APRILE 2024

Sommario: 1. Premessa. Prova raggiunta, prova non raggiunta ed onere della prova quale regola decisoria del fatto incerto. - 2. L'art. 2697 c.c. quale regola espressa di ripartizione dell'onere e regola implicita di decisione del fatto incerto. Sue caratteristiche essenziali. - 3. La controversa applicabilità dell'art. 2697 c.c. nel diritto tributario. - 4. Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992: regola sulla decisione del fatto incerto e tesi sul rapporto con l'art. 2697 c.c. - 5. La prova della “pretesa” e della “violazione contestata” e l'inesistenza di un *tertium genus*. La natura innovativa del comma 5-*bis* e la sua prevalenza sull'art. 2697 c.c. - 6. La conferma della natura innovativa del comma 5-*bis* derivante dalle modifiche apportate all'art. 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti. - 7. Il nuovo *standard* del convincimento del giudice per valutare la prova raggiunta o non raggiunta. - 8. Presunzioni legali, presunzioni semplici e presunzioni semplicissime. - 9. Il principio di vicinanza alla prova: sua marginalità. - 10. Conclusioni.

1. Premessa. Prova raggiunta, prova non raggiunta ed onere della prova quale regola decisoria del fatto incerto.

Come noto, la prova è finalizzata a convincere il giudice della sussistenza dei fatti costitutivi del diritto che si intende far valere in giudizio, quale elemento essenziale della tutela giudiziale, poiché laddove il giudice non raggiunga tale convincimento, ciò andrà a discapito della parte che ne ha richiesto l'applicazione (c.d. onere della prova “in senso oggettivo”).

Sia la prova “raggiunta” sia la regola dell'onere della prova quale conseguenza della prova “non raggiunta” costituiscono, dunque, due modi di pervenire alla certezza dei rapporti giuridici: il primo, *in positivo*, secondo un giudizio di verosimiglianza e non già di verità assoluta; il secondo, *in negativo*, quale strumento principe per evitare il *non liquet* e, dunque, per consentire al giudice di adempiere al dovere di giudicare in ogni caso.

In questa prospettiva, con l'art. 2697 c.c. ⁽¹⁾ il legislatore civilistico ha posto una regola che, oltre ad essere regola di riparto dell'onere probatorio, fornisce allo stesso tempo al giudice una regola su "come" decidere in caso di eventuali lacune nella ricostruzione del fatto. E a tal fine è irrilevante che tale "lacuna" dipenda dalla colpevole carenza dell'attività probatoria svolta dalla parte onerata, dalla materiale impossibilità di fornirla, dal mancato esercizio dei poteri istruttori di cui il giudice eventualmente disponga e/o dalla discrezionale valutazione del giudice circa il mancato raggiungimento del convincimento ⁽²⁾.

Ebbene, proprio alla regola decisoria del "fatto incerto", rilevante ai fini del decidere nel processo tributario, saranno dedicate queste brevi riflessioni, non senza però toccare anche la valutazione della prova e il convincimento del giudice, poiché fortemente e parimenti interessati, a dispetto di quanto sin qui affermato dalla giurisprudenza di legittimità, dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 introdotto dalla L. n. 130/2022.

2. L'art. 2697 c.c. quale regola espressa di ripartizione dell'onere e regola implicita di decisione del fatto incerto. Sue caratteristiche essenziali.

Senza entrare nel merito delle critiche mosse dai civilisti e processualcivilisti all'art. 2697 c.c. anche relativamente al suo avvenuto "snaturamento" per effetto di un marcato intervento della giurisprudenza volto alla creazione di norme sull'onere della prova, resta il fatto che si tratta del dato positivo da cui sempre muovere, nella sua duplice funzione di ripartire tra le parti l'onere dello svolgimento dell'attività probatoria e (implicitamente) di distribuire il rischio del mancato convincimento del giudice ⁽³⁾.

Sono diverse le questioni "di base" che interessano tale disposizione, di cui almeno tre essenziali, che qui mi limito appena ad enunciare ⁽⁴⁾.

Dapprima, la sua natura: *processuale*, per chi guarda al suo destinatario naturale, vale a dire il giudice ove non venga fornita la prova in giudizio; *sostanziale*, per chi rileva che i fatti da provare (costitutivi, estintivi, impeditivi, modificativi) sono disciplinati da norme di diritto sostanziale e ne evidenzia la collocazione nel codice civile; *sostanziale e processuale* ad un tempo, per chi condivide entrambe le premesse senza ritenerle incompatibili tra loro.

Dipoi, la tradizionale suddivisione dei "fatti" – costitutivi, impeditivi, estintivi e modificativi – i primi a carico dell'attore (con eventuale controprova del convenuto che tali fatti non sussistono o non sono veri), i restanti a carico del convenuto (provando fatti *diversi* rispetto a quelli allegati

¹ "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".

² Per un'approfondita disamina della questione che ci occupa, si rinvia, per tutti, al lavoro monografico di C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 13 ss.

³ S. PATTI, *Prove. Disposizioni generali*, Commento all'art. 2697 c.c., in Commentario del codice civile, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1987, p. 4 ss.

⁴ Si tratta, tra l'altro, di questioni tutte ripropostesi con riferimento al nuovo comma 5-bis: la sua natura, con riferimento alla sua applicabilità ai giudizi in corso; la classificazione dei fatti, con riferimento al rapporto con l'art. 2697 c.c.; i fatti esclusi, con riferimento all'incidenza o meno su di essi della nuova disposizione.

dall'attore). Suddivisione, questa, oggetto di defatiganti disquisizioni dottrinali, a cominciare dalla distinzione tra fatti costitutivi e impeditivi, tant'è che taluni parlano di mera "tripartizione", identificando tra loro i fatti modificativi ed impeditivi ⁽⁵⁾, e comunque rilevano la natura "problematica e di immensa difficoltà" di siffatta distinzione ⁽⁶⁾.

Infine, i fatti esclusi dall'ambito di applicazione di tale disposizione: da un lato, i fatti notori, *ex ante*; dall'altro, i fatti non contestati, *ex post*, una volta cioè che, verificatasi la "non contestazione" ai sensi dell'art. 115 c.p.c., il fatto non possa più considerarsi *incerto* e bisognoso di prova, sul fondamento del principio logico secondo cui se non si contesta un fatto, ciò accade generalmente perché lo si riconosce come veritiero.

3. La controversa applicabilità dell'art. 2697 c.c. nel diritto tributario.

Tanto premesso, l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. nel diritto tributario è stata da sempre controversa, lo è stata ancor di più dopo il richiamato intervento attuato con L. n. 130/2022 e – come diremo – deve ritenersi ulteriormente controversa a seguito delle modifiche apportate all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente ad opera del d.lgs. n. 219/2023.

È noto che il dibattito sull'onere della prova nel diritto tributario prende avvio essenzialmente con E. ALLORIO, che in risposta critica alla tesi di G.A. MICHELI che escludeva l'esistenza di un vincolo giuridico nel decidere del fatto incerto, si da prescindere da una regola dell'onere della prova, affermò che tale ripartizione trovava fondamento nel principio di precostituzione della prova, non potendo l'Amministrazione accingersi ad alcun atto "*senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto*", e dunque la prova dell'esistenza della situazione-base del tributo ⁽⁷⁾.

Diversamente, nella prospettiva dichiarativistica, è alla disciplina di cui all'art. 2697 c.c. che si è tipicamente fatto riferimento ⁽⁸⁾, non ostando la natura impugnatoria all'individuazione di un attore "in senso sostanziale", come del resto avviene in tutti i processi con struttura impugnatoria diversi dal rito tributario. Assunto questo, peraltro, da tempo pacifico nella giurisprudenza della Corte di cassazione – a partire dalla storica sentenza n. 2990/1979, che negò finalmente cittadinanza alla presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, largamente abusato in precedenza, a tal fine espressamente richiamando l'art. 2697 c.c. – ed anche della Corte costituzionale ⁽⁹⁾.

Non sono mancate tuttavia tesi contrarie all'applicabilità dell'art. 2697 c.c. nel diritto tributario: ora in ragione della raggiunta specialità ed autonomia della giurisdizione tributaria, tale da non consentire più il trasferimento *sic et simpliciter* di istituti tipici del processo civile; ora (più debolmente) in ragione del rinvio alle sole norme del c.p.c. e non anche a quelle del c.c.; ora derivando la regola dell'onere della prova da un principio immanente di logica del sistema; ora

⁵ V. ANDRIOLI, *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, volume XIV, Torino, 1967, p. 260 ss.

⁶ A. PROTO PISANI, *Appunti sulle prove civili*, in *Foro it.*, 1994, V, c. 79 ss.

⁷ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 377 ss.

⁸ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 195 ss.

⁹ Corte cost., n. 109/2007.

discendendo tale regola direttamente dalla configurazione della prova nel procedimento impositivo, dovendosi valorizzare la peculiarità del processo tributario consistente nella connessione con una precedente fase già dotata di una propria peculiare istruttoria; ora infine dovendosi valorizzare, a fronte delle difficoltà dovute alla labilità della distinzione tra i fatti costitutivi, impeditivi, estintivi e modificativi, altre regole per ripartire nel processo gli oneri probatori, come quello della disponibilità o della vicinanza alla prova ⁽¹⁰⁾.

Quanto alla posizione della giurisprudenza, la dottrina sia tributaristica ⁽¹¹⁾ che civilistica ⁽¹²⁾ ha da tempo lamentato l'inidoneità dell'elaborazione giurisprudenziale a fornire un solido fondamento per una regola generale dell'onere della prova, nonché rilevato una certa "variabilità" nei contenuti, ivi compreso un uso non sempre impeccabile di "fatti" e "giudizi", di onere della prova "soggettivo" ed "oggettivo", di onere della "prova" e "allegazione", di regola decisoria finale e di dialettica delle prove nel corso del processo ⁽¹³⁾. È, però, certamente costante l'affermazione di fondo secondo cui, per un verso ed in linea generale, *"può considerarsi jus receptum che nel processo tributario l'Amministrazione è attore in senso sostanziale e, quindi, su di essa grava l'onere della prova"* ⁽¹⁴⁾, ma, per altro verso, l'Amministrazione finanziaria deve provare i fatti costitutivi della *propria* pretesa impositiva (o della legittimità dell'atto che tale pretesa individua), mentre il contribuente provare i fatti c.d. "riduttivi" dell'imposta (inerenza dei costi, competenza dei costi, agevolazioni, ecc.) così come il suo diritto al rimborso (in questo caso, in quanto creditore). Questa impostazione, come vedremo, è stata di recente ribadita anche nel diverso ambito del limite temporale alla conservazione della documentazione contabile a seguito delle modifiche apportate allo Statuto del contribuente per effetto del d.lgs. n. 219/2023.

4. Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992: regola sulla decisione del fatto incerto e tesi sul rapporto con l'art. 2697 c.c.

In questo contesto, si è inserito il nuovo comma 5-bis dell'art. 7, introdotto dalla L. n. 130 del 2022 ⁽¹⁵⁾, in *primis* quale regola sulla distribuzione dell'onere della prova, dunque come regola riguardante i fatti (allegati) incerti, rispetto al quale pare unanime in dottrina l'opinione secondo

¹⁰ G. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 538.

¹¹ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1198, secondo cui *"si assiste, infatti, nella giurisprudenza a una disinvolta utilizzazione di frasi fatte sull'onere della prova, la certezza, la probabilità, la verosimiglianza, ecc. che spesso mascherano veri e propri vizi del ragionamento"*

¹² L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in *Trattato di diritto diretto* da P. Rescigno, vol. 19, t. 1, III, Utet, Torino, 1985, p. 222, che rileva che *"con immediatezza si intuisce quanto sia limitata l'utilità delle affermazioni di principio che, riprodotte ormai in formule tralatizie, spesso indulgono ad una mera parafrasi dell'art. 2697 c.c., oppure dissimulano un'acritica ripetizione del criterio di normalità, a guisa di riempitivo teorico"*.

¹³ Come osserva C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 285.

¹⁴ Cass., n. 905/2006.

¹⁵ *"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"*.

cui si tratterebbe della sostanziale conferma della regola generale secondo cui i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall'Amministrazione finanziaria e così anche di quella secondo cui spetta al contribuente la prova – anche se a ben vedere la norma utilizza qui l'espressione “fornire le ragioni” – dei fatti costitutivi del diritto al rimborso ⁽¹⁶⁾.

Più esattamente, la disposizione fa riferimento alla “prova in giudizio” delle violazioni contestate con l'atto impugnato, ma tale è, come visto, anche l'impostazione dell'art. 2697 c.c., secondo cui “*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono i fondamenti*”, sicché è evidente che il primo periodo del nuovo comma 5-bis, nel fare riferimento alla ripartizione degli oneri tra le parti nel processo, intende anch'esso implicitamente riferirsi alla regola decisoria del fatto incerto.

Sono state diverse le opinioni sin qui formulate sia per quanto riguarda il rapporto di tale nuova disposizione con l'art. 2697 c.c., sia sulla perdurante applicabilità di tale ultima disposizione nel diritto tributario.

Tra coloro che adottano la prospettiva “confermativa” secondo cui il comma 5-bis sarebbe sostanzialmente “riproduttivo” dell'art. 2697 c.c., taluni non prendono posizione sulla perdurante applicabilità della norma civilistica ⁽¹⁷⁾, altri invece la ritengono tuttora applicabile ⁽¹⁸⁾.

Sempre coloro che ritengono tale disposizione “confermativa” dell'art. 2697 c.c., ritengono altresì rafforzato il binomio fatto costitutivo/impeditivo. Parte della dottrina che ritiene appunto il 5-bis confermativo dell'art. 2697 c.c. anche per effetto dell'espressione “in coerenza con la normativa tributaria sostanziale” ivi contenuta ⁽¹⁹⁾, continua a ricondurre alla categoria dei fatti “impeditivi” la “inerenza” degli specifici costi contestati ⁽²⁰⁾, rilevando peraltro come nell'inerenza il giudizio rimanga sempre sul fatto, dovendo il giudice di merito accertare la relazione esistente fra acquisto e attività, mentre altri negano siffatta riconduzione ⁽²¹⁾. Sono, invece, univoche le conclusioni cui si perviene in tema di prova sulla sussistenza della c.d. “buona fede” nelle fatture soggettivamente inesistenti, essendo la detrazione principio fondamentale

¹⁶ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *Giustizia Insieme*, 14 marzo 2023, par. 4; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 75; E. DELLA VALLE, *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, p. 3809; P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2/2022 (pubblicato online il 7 dicembre 2022, www.rivistadirittotributario.it), p. 1.

¹⁷ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, cit., par. 4.

¹⁸ P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2.

¹⁹ G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, p. 371 e 377.

²⁰ G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 334 ss. e p. 370.

²¹ Così P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2, aderendo alla tesi secondo cui l'imposta ha come presupposto non i ricavi, ma il reddito, che è appunto differenziale tra ricavi e costi, di talché sia l'esistenza degli uni che l'inesistenza degli altri devono formare oggetto di adeguata dimostrazione da parte dell'ente impositore,

del sistema IVA e ricadendo così la prova sull'assenza di buona fede interamente sull'Amministrazione finanziaria ⁽²²⁾.

Altri affermano, invece, la definitiva inapplicabilità dell'art. 2697 c.c. e con esso anche della "ripartizione" della prova basata sulla "scomposizione dei fatti" ivi contenuta ⁽²³⁾: la nuova norma impone, infatti, in maniera chiara all'Amministrazione finanziaria la "prova", che non dipende dalla possibile "qualificazione" (costitutivi o impeditivi) dei fatti, quale che sia la "pretesa" ⁽²⁴⁾. In tale ottica, la prova della insussistenza delle condizioni che legittimano la deduzione incombe sull'Amministrazione finanziaria ⁽²⁵⁾. Lo stesso si afferma per le agevolazioni ⁽²⁶⁾ e per gli accertamenti DOCFA, in cui si registra una preoccupante tendenza della giurisprudenza ad una più benevola valutazione di tali accertamenti anche in mancanza di una rigorosa prova sulla base di una (invero inesistente!) "partecipazione" del contribuente alla procedura di classamento ⁽²⁷⁾.

La giurisprudenza di legittimità ha, invece, optato per una lettura del tutto svalutativa della nuova disposizione – come si dirà, non condivisibile e sostanzialmente apodittica anche a seguito delle modifiche in punto di motivazione apportate allo Statuto di cui si dirà a breve – affermando che *"è appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente [...] Pertanto, la nuova formulazione legislativa [...] 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"* ⁽²⁸⁾.

²² G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 341.

²³ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; 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, p. 50.

²⁴ A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 336.

²⁵ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 79. Rileva l'assenza di qualsivoglia rinvio all'art. 2697 c.c. da parte di una novella di marcato valore innovativo, A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 334.

²⁶ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 43; *contra*, P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2, che continua a ricondurle ai fatti impeditivi.

²⁷ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 79.

²⁸ Così Cass. n. 31878/2022 e poi la giurisprudenza di legittimità successiva (tra cui, Cass., n. 534/2024; n. 34029/2023; n. 37985/2022).

È più varia la posizione della giurisprudenza di merito, che non necessariamente ha inteso condividere tale lettura svalutativa, attribuendo anzi in numerose occasioni una rilevante valenza alla disposizione in esame ⁽²⁹⁾.

5. La prova della “pretesa” e della “violazione contestata” e l’inesistenza di un *tertium genus*. La natura innovativa del comma 5-bis e la sua prevalenza sull’art. 2697 c.c.

Tanto premesso, non v’è dubbio che la disposizione in commento sancisca con chiarezza ciò che la dottrina ha da tempo affermato, e cioè che nel processo tributario, con l’eccezione dei giudizi di rimborso, l’onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa erariale – nella nuova disposizione sinteticamente indicata al primo periodo con l’espressione “*violazioni contestate con l’atto impugnato*” e al secondo periodo, come vedremo strettamente collegato al primo periodo, con l’espressione “*pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni*” – spetta sempre al Fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio.

Questo principio viene adesso (finalmente) “incorporato” in una regola di giudizio squisitamente tributaria avente ad oggetto la questione “a favore di chi” il giudice tributario debba risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata non abbia raggiunto la prova dei fatti.

Tale regola si risolve nel riferimento – di carattere “omnicomprensivo” e senza distinzioni di sorta – alle “*violazioni contestate con l’atto impugnato*” e alla “*pretesa impositiva*” (“*irrogazione delle sanzioni*” comprese). Ed è evidente che così come si “contesta” l’omessa dichiarazione di un componente positivo, in modo non diverso si “contesta” l’indebita deduzione di un costo, l’indebita fruizione di un’agevolazione o, ad esempio, l’indebita fissazione di un “prezzo di trasferimento”.

Sul fronte opposto delle “violazioni contestate” – *id est*, le liti “da impugnazione” – c’è solo l’onere della prova in capo al contribuente dei fatti costitutivi del diritto al rimborso – *id est*, le liti “da rimborso”, in cui il contribuente è attore anche in senso sostanziale – sicché non esiste una “terra di mezzo” in cui poter ancora legittimamente collocare “contestazioni” sui costi, sulle agevolazioni *et similia* riconducendole a “fatti impeditivi” (nella specie, dell’efficacia di un “fatto costitutivo” che non si capisce, tuttavia, quale possa essere) o addirittura a “fatti costitutivi” (a carico del contribuente), essendo tale distinzione ormai priva di qualsivoglia legittimazione nel

²⁹ Tra le numerosissime sentenze, tutte conclusesi con l’annullamento degli atti impugnati, si richiamano: CGT I Reggio Emilia, n. 192/2023 e CGT II Emilia Romagna n. 929/14/2023, in tema di prova del disconoscimento del *beneficial ownership* in materia di ritenute su *royalties*; CGT II Lombardia, n. 2706/2023, in tema di accertamenti IMU; CGT I Milano, n. 2969/2023 e CGT I Reggio Emilia n. 281/2022, in tema di società a ristretta base azionaria; CGT I Reggio Emilia, n. 107/1/2023, in tema di accertamenti catastali; CGT I Milano, n. 2005/3/2023, in tema di accertamenti parziali; CGT II Emilia Romagna, n. 499/04/2023 e CGT I Siracusa, n. 3856/2022, in tema di deducibilità di costi; CGT I Lecce, n. 850/2/2023 e CGT II Puglia n. 506/4/2023, in tema di accertamenti induttivi; CGT I Reggio Emilia, n. 33/1/2023 e CGT I Caserta n. 1866/12/2023, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti; CGT II Liguria, n. 56/1/2023, in tema di esterovestizione; CGT II Emilia Romagna, n. 294/8/2023 e CGT I Reggio Emilia n. 293/1/2022, in tema di fatture oggettivamente inesistenti; CGT II Emilia Romagna, n. 90/8/2023 e CGT II Puglia n. 3633/4/2022, in tema di accertamento analitico-induttivo.

sistema di ripartizione della prova in materia tributaria codificato dal legislatore della L. n. 130 del 2022.

In questa prospettiva, l'art. 2697 c.c. sarebbe *superato*, non essendovene necessità per supplire all'assenza di una disposizione *ad hoc* ormai, invece, presente nell'ordinamento tributario ⁽³⁰⁾. Del resto, come detto, non solo l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario costituisce da sempre tema controverso, ma la stessa "scomposizione" dei fatti giuridici tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi, come è stato osservato, è tutt'altro che agevole ed appagante ⁽³¹⁾. Sicché quella del comma 5-*bis* sarebbe la "spallata finale" alla tesi favorevole alla sua applicabilità in materia tributaria.

Sennonché, si potrebbe osservare che l'art. 2697 c.c. regola anche i fatti diversi da quelli "costitutivi" (impeditivi – contemporanei ai primi – modificativi ed estintivi), di cui il comma 5-*bis* non si occupa. Ebbene, ove dovesse ritenersi che l'onere sui fatti diversi da quelli "costitutivi" non sia altrimenti disciplinabile se non proprio attraverso l'art. 2697 c.c. medesimo, poiché conclusione non raggiungibile mediante principi generali, ciò non significherebbe affatto che il comma 5-*bis* sia privo di significato poiché sostanziale (e persino incompleto) "doppione" dell'art. 2697 c.c.. Piuttosto, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che è *diverso* dalla "violazione contestata", di cui invece si occuperebbe (ormai esclusivamente) il comma 5-*bis*. E poiché questa espressione abbraccia, evidentemente, ogni forma di "violazione" (come detto, del maggior ricavo non dichiarato, del costo ritenuto non deducibile, dell'agevolazione ritenuta non spettante, del prezzo di trasferimento non *at arm's lenght* e via dicendo) – con conseguente violazione delle disposizioni che, rispettivamente, affermano la rilevanza impositiva di quel ricavo, fissano gli elementi costitutivi di quella determinata deduzione o di quella determinata agevolazione o, ancora, stabiliscono la necessità che una determinata transazione avvenga a valore normale – la conclusione non sarebbe comunque diversa, in punto di onere della prova della "pretesa" (*rectius*, "violazione"), da quella cui si giungerebbe ritenendo *sic et simpliciter* non (più) applicabile *in parte qua* l'art. 2697 c.c.. Resta, pertanto, così *assorbita* ogni dicotomia tra fatti costitutivi e fatti impeditivi, precludendo all'interprete di ricondurre a questa seconda categoria di fatti qualsivoglia "sfaccettatura" della pretesa impositiva (la "violazione contestata"), ferma naturalmente restando l'autonomia dei fatti – temporalmente successivi – di tipo modificativo ed estintivo, la cui prova rimane ovviamente a carico del contribuente.

Il significato omnicomprendente di "violazione contestata" e "pretesa" (in opposizione al "rimborso") stenta, tuttavia, ad essere "accolto" dalla giurisprudenza di legittimità, e ciò non solo con riferimento all'art. 7, comma 5-*bis* ma anche con riferimento alle modifiche appena apportate dall'art. 1, comma 1, lett. h), n. 1, del D.Lgs. n. 219 del 2023, all'art. 8, comma 5, della

³⁰ Cfr. C. GLENDI, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, in Ipsos Quotidiano, 24 settembre 2022, secondo cui la nuova formulazione supera la difficile distinzione tra i vari fatti contenuta nei primi due commi dell'art. 2697 c.c., "essenzialmente di origine pandettistica, che se mai poteva aver senso per il processo civile, avente ad oggetto l'accertamento di diritti soggettivi, tuttavia mal si adattava ad un processo tributario volto all'impugnazione e all'annullamento o meno di provvedimenti, cioè atti direttamente produttivi dei propri effetti, emessi dall'Amministrazione finanziaria".

³¹ Cfr. G. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 546 ss..

legge n. 212 del 2000 – che tale netta bipartizione hanno confermato. In particolare, è stato aggiunto al primo periodo dell'art. 8, comma 5 – secondo cui *“L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione”* (cui è stato aggiunto, con mere finalità esplicative, anche il riferimento alle “scritture contabili”) – un ulteriore periodo, secondo cui *“il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione”*.

Infatti, occorre qui dare atto della non condivisibile pronuncia n. 4638/2024 della Suprema Corte, che in un caso riguardante la deduzione di oneri pluriennali, ha ritenuto inapplicabile la nuova norma poiché nel caso di specie *“non si verte in un'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia fondato proprie pretese su documentazione contabile ultradecennale della contribuente, bensì in un caso in cui è la stessa contribuente ad invocare un vantaggio fiscale, dichiarando però di non essere in grado di produrre quella documentazione contabile che pure l'Ente impositore ritiene indispensabile perché possa affermarsi il giusto fondamento della pretesa tributaria della società”*, replicando il noto ritornello secondo cui *“rappresenta tuttavia un principio generale, in materia fiscale, che chi intende avvalersi di un vantaggio tributario debba provare di avervi diritto, ed appare corretta anche l'osservazione del Pubblico Ministero secondo cui la parte che intende invocare un vantaggio fiscale è tenuta a conservare le scritture necessarie a provare di essere in possesso del titolo legittimante, anche oltre il termine decennale previsto in generale dalla legge per la conservazione delle scritture contabili”*. E a ciò aggiungendo che *“tanto deve affermarsi in considerazione del disposto di cui all'art. 22, secondo comma, del Dpr n. 600 del 1973, che infatti detta ‘Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie ...’, e trattasi, pertanto, di norma speciale che prevale anche sul disposto di cui all'art. 8, comma 5, della legge n. 212 del 2000”*.

Vero è, al contrario, che qualsivoglia “contestazione” configura, tecnicamente, una “pretesa” e che *tertium non datur*, non esistendo una “sottospecie” di “pretesa” autonomamente “scomponibile” dal principio affermato nella disposizione statutaria, tanto più in quanto la legge delega n. 111/2023 cui la citata previsione ha inteso dare attuazione, prevedeva, all'art. 17, comma 1, il criterio direttivo di *“h) assicurare la certezza del diritto tributario, attraverso: 1) la previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio, per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti”*.

E la “prova del nove” che questo e non altro è il significato di “pretesa” nell'art. 8 comma 5 – significato che si salda in via “sistematica” anche al comma 5-bis operante nel medesimo contesto della “prova” – è data dal fatto che non esistendo componenti attivi contestabili dopo

il decennio, sia la delega che il decreto attuativo intendevano evidentemente riferirsi alle componenti “negative” (costi ed agevolazioni).

La sentenza appena richiamata si pone pertanto in contrasto con il decreto delegato e la legge delega, oltre a denotare un atteggiamento di conservazione che poco giova all’obiettivo del legislatore delegante di “andare oltre” ristabilendo un adeguato grado di “certezza” per il nostro ordinamento giuridico onde arginare l’esodo di investitori che non riescono più a farvi affidamento. Priva di fondamento è, inoltre, l’asserita “specialità” di una disposizione – l’art. 22, d.p.r. n. 600 del 1973 – volta semplicemente a prevedere la conservazione della documentazione oltre i termini di legge nel caso di accertamenti *iniziati* entro i termini e non anche certamente a stabilire apodittici maggiori termini di conservazione delle scritture medesime, finanche oltre il decennio, *indipendentemente* dall’avvio di tali attività ed in funzione di principi di elaborazione giurisprudenziale, come peraltro a suo tempo molto ben chiarito dalla stessa Suprema Corte ⁽³²⁾.

La lettura in senso “innovativo” e non meramente “dichiarativo” del comma 5-*bis*, che qui si propone, attua, peraltro, uno dei principi fondamentali dell’interpretazione delle leggi elaborato dalle stesse Sezioni Unite, secondo cui in presenza di una disposizione sopravvenuta, non è possibile svuotarne la portata precettiva, dovendosi a tal fine tenere conto *“della generale regola ermeneutica c.d. ‘di conservazione degli atti’, espressamente codificata dall’art. 1367 c.c. in materia contrattuale, ma da ritenersi operante, in quanto espressione di un sovraordinato principio generale insito nel sistema, anche e soprattutto in tema di interpretazione della legge, sulla scorta della quale, tra le diverse accezioni possibili di una disposizione (normativa, amministrativa o negoziale), deve propendersi per quella secondo cui la stessa potrebbe aver qualche effetto, anziché nessuno”* ⁽³³⁾.

È chiaro, naturalmente, che occorre altresì tenere conto che del giudizio di fatto non può darsi una costruzione rigidamente meccanicistica, instaurandosi nel processo tributario un fenomeno dialettico che impone anche alla parte sulla quale non incombe l’onere probatorio di svolgere un ruolo attivo e non meramente passivo, che finirebbe altrimenti con il confermare, in sostanza, le tesi dell’avversario ⁽³⁴⁾, sì che si confronteranno tutte le prove offerte e sulla base della loro comparazione si fonderà la decisione del giudice ⁽³⁵⁾. Insomma, la normale dialettica delle prove,

³² Cass. civ., Sez. V, 13 maggio 2016, n. 9834, secondo cui l’art. 22 citato trova applicazione solo laddove «l’accertamento che sia iniziato prima del decimo anno non sia stato ancora definito, diversamente derivandone, se non un’interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un’applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che, potendo l’Amministrazione procedere all’accertamento nei termini del d.P.R. n. 600 del 1973, l’obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe sino alla scadenza dei termini anzidetti per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell’ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture sine die ».

³³ Cass., SS.UU., n. 12644/2014. Sulla natura “innovativa” della parte della disposizione relativa alla qualità e valutazione delle prove ed in specie dello strumento presuntivo, P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 4. Sulla inaccettabilità di una tesi che “assume l’esistenza di un legislatore che perde tempo a riprodurre norme già esistenti e pacificamente applicabili anche in materia tributaria”, anche A. CONTRINO, *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, p. 315.

³⁴ Sul punto, R. LUPI, *L’onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit., p. 1213 ss.

³⁵ Vedi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 677.

che non è però un vero onere, ma semplicemente l'interesse che la parte ha di inserire prove a proprio favore nell'istruttoria in modo da ridurre il rischio di una decisione a sé sfavorevole, posto che, come detto, l'onere della prova interviene molto dopo, nella fase decisoria, e cioè quando il giudice, prima della sentenza, valuta tutto il materiale probatorio introdotto e decide se è fondata la domanda del ricorrente o le eccezioni del resistente ⁽³⁶⁾.

È in questa prospettiva che potrebbe forse trovare spiegazione quella ritrosia che si sta affermando nella richiamata giurisprudenza di legittimità, a rinvenire un reale contenuto "innovativo" alla nuova disposizione. Ma un conto è la dialettica del giudizio di fatto, ben altro è affermare che, in relazione alla prova della "pretesa" e alla regola del fatto incerto, tutto sia rimasto *tale e quale*. L'Amministrazione finanziaria dovrà infatti necessariamente farsi "parte attiva", pena il mancato assolvimento dell'onere probatorio e l'applicazione della nuova regola di giudizio, a tal fine utilizzando appieno gli amplissimi poteri istruttori di cui dispone; ciò anche sull'irrogazione delle sanzioni amministrative, ambito in cui dalla riforma del 1997 ad oggi ha operato, come noto, un sostanziale "automatismo applicativo" in sede sia amministrativa che giurisprudenziale.

Ad esempio, in materia di costi ed avendo riguardo alla "dinamica" del rapporto impositivo, l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della propria attività, non potrà certamente pretendere dal contribuente di provare, per ciascun singolo costo dedotto nell'ambito del reddito di impresa, la specifica e relativa inerenza, che non vada oltre quella della mera "documentazione" con fattura (o documento equipollente) di quel determinato costo alla quale egli è obbligato. Nell'esame della documentazione fornita, essa potrà essere semmai indotta ad approfondire l'inerenza di taluni costi che *prima facie* non appaiano tali, semmai *argomentando* sulla mancanza di qualsivoglia nesso con l'attività svolta dall'impresa. Qui, a ben guardare, non sussiste neanche questo iato con la giurisprudenza di legittimità, che ha affermato che "*agli effetti della deducibilità di un costo (e della detraibilità dell'I.V.A. corrispondentemente assolta), rileva esclusivamente l'effettività del costo e la sua riferibilità (o inerenza) all'attività o ai beni da cui derivano i ricavi e non anche il riscontro documentale del rapporto contrattuale tra le parti*" e che "*data l'incontroversa esistenza di regolare fattura deve ritenersi operante la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato, con conseguente onere dell'Agenzia di fornire prova dell'indeducibilità, per non inerenza, del costo (cfr. Cass. 21446/14, 24426/13, 5748/10)*" ⁽³⁷⁾. Sicché sussistendo almeno un documento "giustificativo" del costo, l'onere probatorio del contribuente si fermerà là e in assenza di una prova "circostanziata e precisa" da parte dell'Amministrazione finanziaria di una destinazione "extraimprenditoriale" (o naturalmente della falsità) di quel "costo", la controversia dovrà essere decisa a favore del contribuente.

Ma lo stesso può affermarsi per le agevolazioni. Laddove, ad esempio, l'amministrazione finanziaria intendesse contestare la "novità" di determinate spese di ricerca e sviluppo oggetto di documentazione, essa non potrà genericamente limitarsi a contestare la mancata prova della "novità" da parte del contribuente, ma – oltre alle argomentazioni in diritto – dovrà indicare, già

³⁶ Così C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 267.

³⁷ Cass., n. 7881/2016.

in sede di motivazione, i mezzi di prova attraverso i quali essa intende dimostrare che tale “novità” non sussiste. Sicché laddove la decisione finale dipenda dalla valutazione di “fatti” decisivi riguardanti la novità o meno della ricerca, il fatto incerto ricadrà necessariamente sull’amministrazione finanziaria, poiché “violazione contestata” ⁽³⁸⁾.

6. La conferma della natura innovativa del comma 5-bis derivante dalle modifiche apportate all’art. 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti.

La natura innovativa del comma 5-bis trae ulteriore e significativo conforto anche dalle modifiche apportate dal d.lgs. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente in punto di motivazione, laddove è stato previsto, al comma 1 dell’art. 7, che gli atti dell’amministrazione finanziaria “*sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*” e dipoi, al successivo 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*”, facendo, dunque, salva la sola ipotesi di accertamento integrativo relativa alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, comportanti l’adozione dell’ulteriore atto ivi previsto (cui si aggiunge ormai la preclusione all’autotutela sostitutiva per vizi non formali, di cui al nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, che nel disporre altresì il principio di unicità fa salve le sole deroghe oggi esistenti, vale a dire l’accertamento integrativo e quello parziale).

Viene così definitivamente suggellata, per via normativa, l’inscindibile connessione tra la fase amministrativa e giurisdizionale ⁽³⁹⁾ che rende chiara la “specialità” del diritto tributario rispetto ad una norma, l’art. 2697 c.c., concepita per un processo, quello civile, in cui questa connessione non esiste, offrendo un ulteriore argomento di contrasto alla “forzatura concettuale” che la giurisprudenza di legittimità opera nel volersi necessariamente “ancorare” ad una disposizione concepita (ed applicabile) in un contesto del tutto differente e ormai oggetto di definitiva smentita in sede legislativa.

Si crea un ideale “ponte” tra il procedimento – all’esito del quale si cristallizzano i “fatti” allegati e i “mezzi di prova” indicati a fondamento dell’atto impositivo, senza possibilità di loro ulteriore integrazione – e il processo, nel quale i mezzi di prova poi ritualmente prodotti vengono valutati e con essi la fondatezza della pretesa. Non è un caso che quella parte della dottrina che ha ritenuto inapplicabile l’art. 2697 c.c. al processo tributario, ha argomentato proprio sulla base della peculiarità consistente nella connessione con una precedente fase già dotata di una propria peculiare istruttoria, che i “nuovi” commi 1 e 1-bis dell’art. 7 adesso sublimano.

³⁸ Sul punto, A. MARCHESELLI, *Bianco, rosso e verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma tributaria: contraddittorio, motivazione e onere della prova*, in Riv. tel. dir. trib., 2024, che rileva che “*nel giudizio, l’onere della prova è solo la regola che interviene quando la prova manchi (se manca la prova dell’evasione, anche nel caso di inesistenza di costi, operazioni IVA, crediti, ecc. vince il contribuente, se manca la prova del rimborso, vince l’Agenzia)*”.

³⁹ Sulla quale, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 7.

La ricerca delle prove avviene, dunque, nel procedimento ed esse si “fondono” con la motivazione, la quale descrive una serie di argomentazioni, mentre la prova le *dimostra*, suffragandole, per quanto necessario, con un’adeguata evidenza fattuale ⁽⁴⁰⁾. Tanto è fondamentale l’acquisizione di queste prove in conformità delle norme di legge, che il nuovo art. 7-*quinquies* dello Statuto ne esclude adesso *tout court* l’utilizzabilità, in sede amministrativa e giudiziale, in caso di acquisizione in mera “violazione di legge”, superando, dunque, la soluzione restrittiva circa la necessaria violazione dei diritti costituzionalmente garantiti cui la giurisprudenza di legittimità era giunta per via interpretativa ⁽⁴¹⁾.

Viene così definitivamente esclusa anche la possibilità di emettere atti impositivi “alla leggera”, confidando nella possibilità di produzione della prova in giudizio, produzione che è adesso preclusa per quei “mezzi di prova” non indicati nella motivazione dell’avviso di accertamento.

Il tutto, dunque, nell’ottica non solo di garantire il contribuente, ma di tutelare il principio di economicità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, “*la quale, rispettando le prescrizioni normative in tema di formazione della prova dell’atto impositivo*” e dovendo adesso obbligatoriamente coinvolgere “*anche il contribuente in un contraddittorio anticipato, riuscirà a garantire il buon esito del proprio operato*” ⁽⁴²⁾.

Al tempo stesso, le indicate modifiche normative in punto di motivazione e contraddittorio – in uno con le note preclusioni probatorie volte a scoraggiare l’atteggiamento ostruzionistico del contribuente e al nuovo regime delle spese processuali ⁽⁴³⁾ – fanno venire meno anche l’unico (e già debole) argomento a supporto dell’interpretazione “svalutativa” poiché “*coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*”. Vero è, al contrario, che la “prova” (*rectius*, l’indicazione dei mezzi di prova) da parte dell’Amministrazione finanziaria è adesso “chiusa” al momento del “confezionamento” dell’atto impositivo, ferma restando, ovviamente, la materiale producibilità della prova in giudizio.

⁴⁰ R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, p. 274; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 3° ed., Giuffrè, Milano, 2022, p. 1029 ss., che evidenzia come la motivazione attenga al discorso giustificatorio, quale parte del provvedimento che serve a dare conto delle ragioni della giustificazione; la prova, invece, strumentalmente, alla formazione del convincimento circa l’esistenza del fatto, cui le norme devono applicarsi.

⁴¹ “*Non sono utilizzabili ai fini dell’accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all’articolo 12, comma 5, o in violazione di legge*”.

⁴² Così C. CORRADO OLIVA, *L’onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 156 ss., in un momento storico in cui non si era ancora materializzato il contraddittorio generalizzato introdotto con il d.lgs. n. 219/2023.

⁴³ Su cui, recentemente, A. RENDA, *Preclusioni probatorie e onere della prova nel procedimento e nel processo*, in *Corr. trib.*, 2024, p. 362 ss. A ciò si aggiungono le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220/2023 al regime delle spese processuali al fine di sanzionare la mancata produzione nel corso del procedimento di documenti decisivi, posto che le stesse “*sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio*”.

che incidono sulla condanna alle spese laddove l’annullamento dell’atto dipenda da

Né potrà il giudice tributario mai “sostituirsi” alle parti, posto che il relativo potere istruttorio previsto dall’art. 7, co. 1, d.lgs. n. 546/1992 non potrà mai essere esercitato per supplire a carenze istruttorie delle parti nell’assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo in funzione integrativa *“nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti o acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata”* (⁴⁴), il che richiede di individuare *“le circostanze di squilibrio del contraddittorio cui si è voluto porre rimedio”* poiché si tratta di una norma funzionale al riequilibrio delle parti processuali nella tutela del contraddittorio (⁴⁵). Ciò accadrà a maggior ragione a seguito del nuovo comma 1-*bis*, che di fatto esclude la possibilità di introdurre nel processo nuovi mezzi di prova non indicati nell’atto impositivo.

Di talché l’istruttoria dibattimentale – prendendo del resto atto di quella che poi sostanzialmente è la “realtà delle cose” – assume un ruolo semmai “marginale” e non certamente “centrale”, con la conseguenza, qui rilevante, che l’affermazione secondo cui la nuova norma non stabilirebbe *“un onere diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia”* diventa a questo punto del tutto apodittica.

7. Il nuovo standard del convincimento del giudice per valutare la prova raggiunta o non raggiunta.

Così ricostruito il contenuto pienamente innovativo dell’art. 7, comma 5-*bis*, occorre ulteriormente approfondirne il contenuto con riferimento al “convincimento” del giudice, “convincimento” che; se “raggiunto”, riguarda come detto l’esistenza (verità) del fatto dedotto, con la conseguente applicazione della norma; se “non raggiunto”, determina invece l’operare della norma decisoria del fatto incerto.

Ebbene, il comma 5-*bis* interviene chiaramente anche su questo aspetto “preliminare” all’operatività della regola di distribuzione, perché subito dopo aver affermato, quale regola di (implicita) distribuzione dell’onere della prova, che *“l’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato”*, il legislatore si affretta a precisare che *“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”*.

Ecco, dunque, che il “convincimento” del giudice tributario sulla “fondatezza” dell’atto, ove dipendente dai fatti, viene in un certo senso “veicolato” dal legislatore tributario: l’assenza di prove, la loro contraddittorietà o ancora l’assenza di una loro natura dimostrativa “circostanziata e puntuale”, escludono che possa ritenersi raggiunta quella soglia minima di “convincimento” della fondatezza della pretesa, imponendo di decidere sfavorevolmente all’Amministrazione

⁴⁴ Cass., n. 12383/2021.

⁴⁵ Cass., n. 2166/2019.

finanziaria la controversia di cui trattasi. Il legislatore impone, dunque, un nuovo *standard* probatorio.

Il secondo periodo del comma 5-*bis* incide, in definitiva, sulla *formazione del suo convincimento* – quale *discrimen* tra prova raggiunta e onere della prova – ed in particolare al grado di “sicurezza” che egli deve avere per ritenere “provato” un determinato fatto. Solo se all’esito di questa rigorosa valutazione esso riterrà superato il nuovo *standard*, allora il suo convincimento sulla “sufficienza” delle prove potrà dirsi legittimamente formato.

La migliore dottrina ha sia rilevato che lo *standard* probatorio oggi richiesto per ritenere il fatto provato è prossimo al modello penale, essendosi ivi sostituita la regola del “*più probabile che non*” di matrice civilistica, con la “*clear and convincing evidence*” di derivazione penale, stante l’identità di espressioni utilizzate nel co. 5 bis cit. e quelle contenute nell’art. 530, co. 2, c.p.p. ⁽⁴⁶⁾ – e di questo “*percorso di avvicinamento della materia tributaria alla materia penale per quel che riguarda il riparto degli oneri probatori*” è stata rilevata anche la coerenza con la avvenuta sostituzione delle Commissioni tributarie con Corti di giustizia tributarie e con l’esigenza di garantire un giusto processo tributario ⁽⁴⁷⁾ – sia ancora, in relazione all’art. 116 c.p.c., che “*la novella sostituisce una valutazione rigorosa (...) alla prudente ponderazione sancita dalla regola processualcivilistica*” ⁽⁴⁸⁾. Insomma, come è stato pure perspicuamente osservato, siamo in presenza di una nuova regola dell’*in dubio pro contribuente* ⁽⁴⁹⁾.

Se questa “*clear and convincing evidence*” sussiste, allora si deciderà a favore di chi ha provato la pretesa; se essa non sussiste, “scatterà” la regola dell’onere della prova di cui al primo periodo e il Fisco ne subirà le conseguenze negative, attesa l’infondatezza, in ultima analisi, della “violazione contestata” e della “pretesa” (anche sanzionatoria) da esso avanzata. L’annullamento dell’atto sarà, dunque, la conseguenza dell’onere della prova di cui al primo periodo all’esito della valutazione “negativa” della integrazione dello *standard* di cui al secondo periodo.

8. Presunzioni legali, presunzioni semplici e presunzioni semplicissime.

Tanto precisato, il legislatore si è tuttavia premurato di precisare che tutto ciò avvenga “*in coerenza con la normativa sostanziale*”, il che porta ad escludere dall’ambito di applicazione della disposizione le seguenti ipotesi.

La prima ipotesi, riguardante il primo periodo, è quella in cui il legislatore, oltre a prevedere la regola di giudizio, ricollegghi anche precise conseguenze giuridiche alla mancata prova del fatto

⁴⁶ Per tutti, A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *Giustizia Insieme*, <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2685-la-presunzione-di-onestà-e-la-fondatezza-del-credito-impositivo-oltre-ogni-ragionevole-dubbio>

⁴⁷ L. TOSI, *Introduzione. L’onere della prova nel diritto tributario*, in AA.VV. (a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI), *L’onere della prova*, Wolters Kluwer, Milano, 2024, p. 1195. L’accostamento al diritto penale è condiviso anche da A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 339.

⁴⁸ S. MULEO, *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia Insieme*, 2022.

⁴⁹ A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 336.

opposto a quello presunto, come accade per le presunzioni relative ⁽⁵⁰⁾. Si tratta di quelle ipotesi in cui il legislatore, al fine di tutelare gli interessi del Fisco, privilegia una “verità” (si pensi, ad es., alla permanenza della residenza fiscale in Italia in caso di iscrizione nell’AIRE da parte di cittadini italiani emigrati in paradisi fiscali), ammettendo tuttavia la possibilità che gli interessati dimostrino la mancata coincidenza tra la “verità” favorita dalla legge e quella reale (ovverosia, in quel caso, l’effettività della residenza e del domicilio civilistici nel paradiso fiscale). Essa raggiunge tale risultato sia sulla base di una preponderanza di possibilità, che spinge a considerare esistente ciò che è usuale (ovverosia, che il trasferimento in un paradiso fiscale è sovente “fittizio”) e a fare carico a chi nega di provare il non usuale (ovverosia, che il trasferimento ha carattere “effettivo”), sia sulla base della migliore conoscenza dei fatti e/o del migliore accesso ai mezzi di prova che evidentemente caratterizza la posizione del contribuente in ordine alla residenza e al domicilio dello stesso. Tra queste ipotesi rientrano anche i c.d. accertamenti bancari ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973.

La seconda ipotesi, riguardante il secondo periodo, attiene alle presunzioni, sia semplici che semplicissime. Per le prime, i requisiti di “gravità, precisione e concordanza” configurano di per sé una prova “sufficiente”, esigendo un determinato *standard* di prova, ossia un “grado di conferma” del fatto da provare che non sia minimo, ma raggiunga un livello tale da rendere il *factum probandum* sufficientemente confermato secondo le regole di comune esperienza ⁽⁵¹⁾ e consentendo, pertanto, al giudice di ritenere vero un fatto in mancanza di elementi di segno contrario ⁽⁵²⁾. Si tratta, è bene evidenziarlo, di un’operazione logica che non riguarda l’inversione dell’onere della prova, bensì esclusivamente la prova: il ragionamento del giudice che “trae” la presunzione non mira, infatti, a ripartire l’onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova ⁽⁵³⁾. Per le seconde, è il legislatore stesso che consente espressamente il ricorso a presunzioni semplicissime in “casi-limite”, come nel caso degli accertamenti c.d. “induttivi” di cui all’art. 39, co. 2, d.p.r. n. 600/1973.

⁵⁰ Vedi S. PATTI, *Prova (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, p. 12, che riconduce le presunzioni *juris tantum* alla categoria delle norme aventi ad oggetto la distribuzione dell’onere della prova, con l’elemento distintivo di ricollegare determinate conseguenze giuridiche al mancato assolvimento dell’*onus probandi*. Sul collegamento tra presunzioni legali relative ed inversione dell’onere della prova, v. anche R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova (aspetti diversi di un fenomeno unico o fenomeni autonomi?)*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, p. 399 ss., e M. TARUFFO, *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, I, p. 733 ss. Sulla problematica delle presunzioni relative e, più in generale, dell’onere della prova nel processo tributario, v. G.A. MICHELI, *L’onere della prova*, Padova, 1966; F. TESAURO, *L’onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, p. 77 ss.; P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. del diritto*, XXXVI, 1987, Milano, p. 781 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 ss.; S. LA ROSA, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 872 ss.; R. LUPI, *L’onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit., p. 1197 ss.; G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull’onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss.

⁵¹ L. LOMBARDI, *Il metodo del “prudente apprezzamento” nella valutazione degli indizi*, in AA.VV. (a cura di S. Patti e R. Poli), *Il ragionamento presuntivo*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 115.

⁵² Ricorda come la prova presuntiva non sia “più debole” degli altri mezzi di prova, S. PATTI, *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in AA.VV. (a cura di S. Patti e R. Poli), *Il ragionamento presuntivo*, cit., p. 5.

⁵³ Cfr. S. PATTI, *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, cit., p. 11.

Al di fuori di tali ipotesi, tuttavia, il comma 5-*bis* esplicherà la propria piena efficacia, come meglio esplicheremo nelle conclusioni.

9. Il principio di vicinanza alla prova: sua marginalità.

Qualche minima osservazione, prima di muovere alle conclusioni, con riferimento al principio di c.d. “vicinanza alla prova”.

Una parte della dottrina ritiene che esso non sia stato “espunto” per effetto del nuovo comma 5-*bis*, ma al tempo stesso si sia fortemente ridimensionato, non legittimando più quell’ampia applicazione fattane dalla giurisprudenza di legittimità più recente e dovendosi ormai limitare a quelle ipotesi in cui le fonti di prova non siano apprensibili dalla stessa Amministrazione finanziaria nella fase dell’istruttoria primaria, dove ferma la prova di tale impossibilità da parte dell’Amministrazione ⁽⁵⁴⁾.

La perdurante applicabilità di tale principio è ammessa anche da chi ritiene definitivamente inapplicabile l’art. 2697 c.c., trattandosi di principio di rilievo costituzionale ed europeo e non già mero corollario dell’art. 2697 c.c. ⁽⁵⁵⁾. Su tale rilievo costituzionale insiste anche la dottrina che molto si è occupata del tema ⁽⁵⁶⁾.

Altra parte della dottrina ne critica invece radicalmente l’applicazione in virtù degli amplissimi poteri (anche di cooperazione internazionale) di cui l’Amministrazione finanziaria dispone e delle conseguenze pregiudizievoli (sanzionatorie e di inutilizzabilità processuale) derivanti al contribuente dall’inadempimento alle richieste istruttorie, oltre ad escludere anche sul piano formale qualsivoglia trasposizione dell’art. 64 c.p.a. nel processo tributario poiché estraneo al rinvio di cui all’art. 1, d.lgs. n. 546/1992. Ciò era ritenuto valere, dunque, già *prima* dell’entrata in vigore del comma 5-*bis* e, a maggior ragione, adesso alla luce della “specialità” della nuova norma, anche a solo titolo di mero criterio integrativo rispetto a quello basato sulla struttura della fattispecie, non essendovi alcun riferimento nella nuova disposizione alle “prove disponibili alle parti” e ponendosi la sua applicazione in una vera e propria contraddizione con la regola fondamentale stabilita dal comma 5-*bis* ⁽⁵⁷⁾. Del resto, già la dottrina precedente all’introduzione

⁵⁴ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, cit., par. 4; sulla necessità di leggere il principio di vicinanza alla prova alla luce dei poteri invasivi di cui l’Amministrazione dispone e che conducono ad un atto che comporta l’irrogazione di sanzioni di stampo penalistico, G. MOSCHETTI, *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*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, p. 8.

⁵⁵ S. DONATELLI, *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 44.

⁵⁶ S. MULEO, *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia insieme*, 20 settembre 2022, par. 2.

⁵⁷ G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 347 ss. e 367 ss.; ritiene che tale regola ceda dinanzi alla nuova normativa anche 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*, cit., p. 43; nel senso che il principio di vicinanza non possa opporsi neppure alla lettura che pone l’onere della prova sui costi in capo all’Amministrazione in virtù dei numerosi ed incisivi poteri istruttori di cui l’Amministrazione finanziaria dispone, P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2.

del comma 5-*bis* aveva osservato che la regola della vicinanza alla prova ha l'effetto di comportare una deroga all'art. 2697 c.c., determinando il trasferimento dell'onere della prova dalla parte onerata ai sensi dell'art. 2697 c.c. a quella che non lo sarebbe, ma che si trova più vicina alla prova, e che essa è nata in ambito civilistico come criterio eccezionale e di chiusura al fine di evitare un abuso dell'art. 2697 c.c. e di garantire una tutela giurisdizionale piena ed effettiva non altrimenti conseguibile, finalità, dette ultime, escluse in radice proprio dall'ampiezza dei mezzi conoscitivi – di dimensione nazionale e sovranazionale – attribuiti all'amministrazione finanziaria ⁽⁵⁸⁾.

Sotto questo profilo, è unanime in ogni caso la critica alla giurisprudenza in tema di *transfer pricing* in cui tale "vicinanza" del contribuente rispetto alla prova non sussiste affatto, essendo le banche dati disponibili a tutti e potendosi l'Amministrazione finanziaria persino giovare dell'esperienza conoscitiva derivante da verifiche svolte nei confronti di altre imprese ⁽⁵⁹⁾. Sicché è evidente la sua inidoneità a funzionare come deroga al criterio generale di ripartizione dell'onere della prova, considerando sufficiente – come fa la giurisprudenza di legittimità – l'allegazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della "*esistenza di transazioni tra imprese collegate apparentemente inferiore a quello normale*". Anche qui deve dunque essere richiesta una prova circostanza e puntuale delle ragioni oggettive per cui i prezzi *intercompany* non risultino conformi a quelli praticati in regime di libera concorrenza ⁽⁶⁰⁾.

Sembra a chi scrive che la prima opinione sia quella che maggiormente si conforma alla dimensione costituzionale del principio di vicinanza della prova, ma che al tempo stesso non si possa prescindere dallo specifico contesto in cui esso deve trovare applicazione, il che significa che di tale principio potrà farsi utilizzo nei soli – e ristrettissimi – limiti in cui si tratti di elementi probatori non apprensibili dall'Amministrazione finanziaria con gli strumenti istruttori che il legislatore ha messo a sua disposizione e che l'Amministrazione dimostri di non averli potuti utilmente utilizzare ⁽⁶¹⁾.

10. Conclusioni.

In conclusione, non pare condivisibile e piuttosto indicativo di un certo spirito di conservazione dello *status quo ante* – un po' come accaduto con l'art. 20 del TUR e come appena accaduto con

⁵⁸ G. VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, p. 2585 ss..

⁵⁹ A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, cit., nota 19; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 351 e 369; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 45; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 77; E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., p. 3810

⁶⁰ Come correttamente osservano A. VOZZA, M. SIRONI, *Il principio di "vicinanza alla prova" nei giudizi sul transfer price*, in *Il Fisco*, 2022, p. 3439 ss.

⁶¹ Osserva correttamente che il contribuente non è tuttavia legittimato *a priori* ad una posizione di mera inerzia operando il principio di collaborazione e buona fede, M. CATALDI, *La norma generale sull'onere della prova. Riflessioni a prima lettura*, in AA.VV. (a cura di E. MANZON e G. MELIS), "Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023", Pacini, Pisa, 2024, p. 76.

la richiamata sentenza sul nuovo art. 8, comma 5, Statuto – affermare che tutto sia rimasto tale e quale, per colpa di un legislatore ridondante o persino incapace.

Non lo è, innanzitutto, quanto all’onere della prova inteso come regola decisoria del fatto incerto, perché il legislatore contrappone adesso semplicemente la “violazione contestata” (e la “pretesa”) al “rimborso”, senza alcuna “terra di mezzo”.

Non lo è, in secondo luogo, perché esso si sovrappone chiaramente, anche sotto il profilo “strutturale”, all’art. 2697 c.c., sicuramente assorbendone almeno la parte relativa alla (neanche pacifica) contrapposizione tra fatti costitutivi ed impeditivi.

Non lo è, infine, perché pone nel secondo periodo un diverso e ben più elevato *standard* nella valutazione della “prova raggiunta” della pretesa dell’Amministrazione finanziaria al fine dell’eventuale applicazione della nuova regola di ripartizione dell’onere probatorio di cui al primo periodo.

Da qui talune conseguenze.

Sotto un primo profilo, si impone una seria riflessione sulla perdurante validità di talune massime giurisprudenziali, a cominciare dal principio secondo cui *“nel processo tributario l’amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l’onere della prova della pretesa adottata con l’accertamento, mentre l’onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall’ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell’obbligazione tributaria”* ⁽⁶²⁾. È chiaro, infatti, che questi “indizi sufficienti” devono adesso assurgere al rango di una vera e propria prova “circostanziata e puntuale” onde potersi affermare *“la sussistenza dell’obbligazione tributaria”*.

Ma gli ambiti di applicazione in cui questo livello di affidabilità “alto” viene in rilievo, sono potenzialmente assai numerosi. Si pensi alle operazioni soggettivamente inesistenti ⁽⁶³⁾, dove la più recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha ritenuto che costituisce onere dell’amministrazione finanziaria di *“individuare con precisione”* gli elementi costitutivi della frode e fornire la prova delle condotte fraudolente, nonché la partecipazione attiva del soggetto passivo o che sapeva o avrebbe dovuto sapere (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 36). Non pare esservi in effetti grande differenza tra produrre in giudizio prove “circostanziate e puntuali” e “individuare con precisione” gli elementi costitutivi sopra indicati: né, peraltro, un’eventuale prova “rafforzata” prevista dal diritto nazionale confliggerebbe con il diritto UE, dal momento che, in tema di disciplina delle prove, la Corte di giustizia UE rinvia alle norme nazionali (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 31). Non è affatto sufficiente, dunque, che l’Amministrazione finanziaria offra un mero e generico “quadro indiziario” ⁽⁶⁴⁾ e tanto meno può considerarsi legittimo quel sindacato così penetrante sulla “diligenza” richiesto da una parte della

⁶² Cass., n. 905/2006; anche Cass., n. 9894/1997.

⁶³ Su cui diffusamente, 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 giugno 2023.

⁶⁴ Cfr. A. CARINCI, *Nuovo onere della prova con poche variazioni per la giurisprudenza*, in *Eutekne*, 4 novembre 2022.

giurisprudenza di legittimità, posto che la consapevolezza deve essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria.

Entriamo, dunque, nell'ambito della c.d. prova *prima facie*, che se pur non determina un'inversione dell'onere della prova, comporta comunque un "abbassamento" del livello probatorio della parte onerata, che deve limitarsi a dimostrare le "circostanze tipiche" idonee a dimostrare l'apparenza del fatto, imponendo alla controparte di fornire elementi di prova idonei a far venire meno la situazione di apparenza ⁽⁶⁵⁾. Questo è un ambito cui consegue proprio il rischio, da tempo rilevato dalla dottrina, di manipolazioni giurisprudenziali della ripartizione dell'onere della prova ⁽⁶⁶⁾. Ed è evidente che questa apparenza del fatto non può trovare più alcun accoglimento alla luce del secondo periodo del comma 5-*bis*.

Tra queste ipotesi, merita sicuramente un ripensamento la giurisprudenza sulle società a ristretta base azionaria e ciò sicuramente nel caso di costi regolarmente sostenuti (ma contestati, ad es., per difetto di inerenza), essendo la presunzione di distribuzione ai soci delle somme corrispondenti a siffatti costi ormai sfornita di un livello di attendibilità sufficiente, oltre ad essere la prova contraria dell'accantonamento o del reinvestimento delle relative somme nell'attività produttiva non solo illogica (quali somme?), ma persino impossibile. Ma ove si volesse valorizzare al massimo l'espressione «*in coerenza con la normativa sostanziale*», tale cioè da fare salve le sole diverse ripartizioni dell'onere probatorio previste dal legislatore, dovrebbe dedursene che la presunzione non potrebbe operare neanche in presenza di un accertamento di maggiori ricavi, dovendo essere il Fisco a dimostrare che le somme non dichiarate sono affluite nella disponibilità dei soci, attivando se del caso le indagini finanziarie e patrimoniali.

Sotto un secondo profilo, la nuova disposizione obbliga adesso il giudice a motivare perché la prova offerta dal Fisco possa definirsi "*circostanziata e puntuale*", da un lato contribuendo a responsabilizzare il giudice di merito e contribuendo così a prevenire decisioni superficiali affette da motivazione apparente sulle evidenze probatorie, e, dall'altro, finalmente "stanando" interi plessi dell'Amministrazione finanziaria tradizionalmente restii a provare le loro affermazioni in giudizio. Tra queste, *in primis*, l'Agenzia delle Entrate-Territorio i cui atti di classamento sono spesso stati emessi sulla base di generiche motivazioni riferentesi a fantomatiche caratteristiche e prezzi di immobili "similari" – sulle quali la giurisprudenza di legittimità ha purtroppo talvolta mostrato eccessiva tolleranza, soprattutto con gli accertamenti DOCFA, sopravvalutando come detto la reale consistenza della "partecipazione" del contribuente, il quale in realtà, lungi dal partecipare, si limita solo a proporre una propria versione unilaterale – destinati però finalmente ad infrangersi contro lo scoglio dell'assenza di qualsivoglia prova su quanto ivi affermato.

Il nuovo comma 5-*bis*, nell'obbligare i giudici a motivare con grande cura ed attenzione sul materiale probatorio versato in giudizio e sulla prova raggiunta, potrebbe pertanto svolgere anche un rilevante effetto deflativo nel giudizio di legittimità.

⁶⁵ Cfr. S. PATTI, *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in AA.VV. (a cura di S. Patti e R. Poli), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, p. 14.

⁶⁶ M. TARUFFO, *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, p. 740 ss.