

Giustizia Tributaria

# MODIFICHE AL REGIME PROBATORIO

AIDC – Associazione Italiana Dottori Commercialisti

Sez. Torre Annunziata

19 Febbraio 2024

SIAMO PROPRIO  
CERTI CHE IL  
REGIME  
PROBATORIO

NELLA GIUSTIZIA  
TRIBUTARIA SIA  
MUTATO ?



# ART. 7 D. LGS. 546/92 (IN VIGORE DAL 4/1/2024)

1. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla [legge 8 luglio 1980, n. 319](#), e successive modificazioni e integrazioni.

[3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.] (3)

4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'[articolo 257-bis del codice di procedura civile](#). Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all'[articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile](#), se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.

5. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

**5-bis. 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.**

ART. 7  
COMMA 5 BIS  
D. LGS. 546/92

5-bis. 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.

SI TRATTEREBBE DI UNA DISCIPLINA GENERALE,  
DETTATA SPECIFICAMENTE PER LA GIUSTIZIA  
TRIBUTARIA, IN RAPPORTO DI SPECIALITA' CON  
L'ART. 2697 C.C. CHE DUNQUE NON SAREBBE  
PIU' APPLICABILE

# ONERE DELLA PROVA SEMPRE A CARICO DELLA AF CON LA SOLA ECCEZIONE DELLE RICHIESTE DI RIMBORSO

# LA A.F. SAREBBE OBBLIGATA A PROVARE SUBITO I FATTI POSTI A FONDAMENTO DELLA VIOLAZIONE CONTESTATA

D. Lgs. 220/2023: divieto di integrazione della motivazione dell'atto impugnato. Nuovo art. Art. 7 L. 212/2000 Chiarezza e motivazione degli atti

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria *(( autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria,))* sono motivati *(( a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova))* e le ragioni giuridiche *((su cui si fonda la decisione))*. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, *((che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato)) ((lo stesso è))* allegato all'atto che lo richiama *((, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati))((1-bis. 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*

*1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.*

*1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti* 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutel c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. *((COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 30 DICEMBRE 2023, N. 219))*

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.



# PRIMA QUESTIONE

Applicazione ai giudizi pendenti – dottrina e giurisprudenza dicono di sì. Gravi criticità.

In realtà sembra un'arma a doppio taglio. Come vedremo infatti la Cassazione ne riconosce la retroattività ma poi la interpreta come mera petizione di principio priva di effetti innovativi.

Un giudizio è pendente. Sono maturate preclusioni su contenuto dell'atto impugnato e contenuto del ricorso. Ricorrente e resistente si sono comportati processualmente secondo la previgente normativa. Il giudice deve emettere la decisione “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”. Dando corso alla nuova norma nei giudizi pendenti al 16/9/2022 le parti potrebbero incorrere in pregiudizio difensivo. Il ricorrente può non avere dedotto la mancanza di prova. La AF può non avere tenuto conto, nel contestare la violazione, del “nuovo” onere posto a suo carico.

Una parte della dottrina sostiene, per consentire la immediata applicabilità della norma, che alle parti dovrebbe essere data facoltà di integrare atti e produzioni documentali, carenti non per loro causa ma in ragione della nuova norma sopravvenuta. Ma potrebbe rivelarsi operazione non semplice, a distanza di tempo.

Siamo certi che la norma sia retroattiva ? Che abbia davvero solo natura procedimentale ? Tanto è vero che qualcuno pone la norma in rapporto di specialità con l'art. 2697 c.c. che dunque non sarebbe più applicabile nel giudizio tributario.

Per chi non avesse contestato tempestivamente, con ricorso, la violazione dell'onere della prova, e si vedesse rigettare il ricorso per mancata contestazione art. 115 c.p.c., la questione del pregiudizio al diritto di difesa per sopravvenuto diverso regime dell'onere potrebbe costituire motivo di gravame.

# SECONDA QUESTIONE

SECONDA QUESTIONE – E' modificato il regime dell'onere probatorio in materia di regimi più favorevoli AGEVOLAZIONI ?

Autorevole dottrina, forse anche a ragione, afferma che anche in punto di agevolazioni la prova deve essere fornita dall'Ufficio. Sarebbe radicalmente innovato il consolidato diverso orientamento giurisprudenziale.

Tanto perché la seconda parte del comma 5 bis parla solo di rimborsi. Perché nell'incipit della norma è scritto che la amministrazione prova **LE VIOLAZIONI CONTESTATE**. Perché si tratterebbe di una regola generale per la giustizia tributaria.

# SECONDA QUESTIONE - II

MA LA CASSAZIONE nel corso dell'anno 2023 ha continuato ad affermare il principio ante novella:

ordinanza n. 29510 del 24/10/2023 in materia di regime fiscale agevolato per ASD

ordinanza n. 26880 del 20/9/2023 in materia di agevolazioni prima casa

***“1.6. la Corte territoriale ha infatti sostanzialmente onerato l'Agenzia delle entrate di provare il rispetto delle norme relative ai presupposti per la concessione della suddetta agevolazione, senza dare al contrario atto che la parte contribuente non risultava avere effettivamente adempiuto, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ., all'onere di provare la specifica ed effettiva destinazione dei suddetti locali, al fine di giustificare la richiesta riduzione d'imposta; 1.7 è opportuno, peraltro, evidenziare che ai fini dell'applicazione”.***

Secondo la corte di cassazione del 2023 l'onere di provare il diritto alle agevolazioni spetta al contribuente.

Non era stata posta la questione ?

Non si dà conto alcuno in motivazione del comma 5 bis.

# TERZA QUESTIONE

TERZA QUESTIONE - La regola del “più probabile che non “, “id quod plerunque accidit” di applicazione civilistica, sembra sostituita da una regola processual penalistica “evidenza probatoria chiara ed inequivoca, oltre ogni ragionevole dubbio”.

La AF non solo deve fornire la prova, ma la prova non può essere integrata da un semplice giudizio di verosimiglianza, di probabilità. La prova deve essere “circostanziata, puntuale e coerente con la normativa sostanziale”.

Questo significa che non sono ammesse presunzioni semplici. Sono ammesse presunzioni gravi, precise e concordanti, se univocamente convincenti del fatto dedotto dalla AF, oltre ogni ragionevole dubbio.

# TERZA QUESTIONE - II

Ma la Corte di Cassazione non sembra esattamente di questo parere.

## **ORDINANZA 2746/2024 CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE V – LA NUOVA NORMA NON INFICIA MINIMAMENTE IL RIPARTO DELL’ONERE DELLA PROVA SOSTANZIALE – RIMANGONO PRESUNZIONI LEGALI**

GIUDIZIO DEL 2016 – QUINDI LA CORTE DICE CHE LA NUOVA NORMA SI APPLICA – PROPRIO perché HA NATURA PROCEDIMENTALE – PROCESSUALE E NON SOSTANZIALE

**Una curiosità: la sentenza impugnata era stata pubblicata il 24/3/2016. La cassazione arriva dopo 8 anni.**

UN’altra SEMPLICE CURIOSITA’: HO TRATTO DIRETTAMENTE DAL SITO DELLA CORTE DI CASSAZIONE LA ORDINANZA CHE **NON E’ IN ALCUN MODO ANONIMIZZATA**. Questa osservazione non c’entra qui nella nostra conversazione ma ve la sottolineo perché ha un certo peso. Vedrete in futuro.

# TERZA QUESTIONE - III

**Accertamento sintetico puro da redditometro** – esercizi di imposta 2007 e 2008 - Ricorrente per cassazione è la Agenzia Entrate

Dice la Corte che il redditometro costituisce presunzione iuris tantum – superabile con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente

Il contribuente deve dimostrare la disponibilità di ulteriori redditi **ma deve anche dimostrare che tali ulteriori redditi sono effettivamente stati utilizzati per coprire le spese necessarie negli esercizi oggetto di accertamento (entità dei redditi e durata del possesso, esibizione degli estratti dei conti correnti bancari)**. Sul punto la ordinanza richiama giurisprudenza consolidata ad esempio Cassa. 28/12/2022 n. 37985.

**Interpreta l'inciso "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"** in modo "avversativo" (fatto salvo – a meno che) e non in modo "rafforzativo" (dimostrazione circostanziata e puntuale con specifico riferimento a ciò che prevede la normativa sostanziale – presupposti impositivi – contenuto delle fattispecie)

Accedendo alla interpretazione rafforzativa la Corte avrebbe detto: l'Ufficio si è avvalso di una presunzione iuris tantum, vincibile con prova contraria. Poiché esiste in atti almeno un inizio di prova contraria fornita dal contribuente con la dimostrazione della esistenza di redditi ulteriori, anche se non esiste la prova piena della destinazione di quei redditi alle spese sostenute negli anni accertati, è evidente che la presunzione iuris tantum diventa zoppa, manca la dimostrazione circostanziata e puntuale, E' INSUFFICIENTE LA DIMOSTRAZIONE FORNITA DALL'UFFICIO e dunque rigetto appello. In applicazione del comma 5 bis.

Scegliendo la interpretazione avversativa, viceversa la Corte ha affermato che quando la norma sostanziale legittima presunzioni iuris tantum, esse costituiscono prova piena fino alla completa, legittima, piena prova contraria fornita dal contribuente. Il che significa che in tema di prova per presunzioni la portata del comma 5 bis è nulla.

# QUARTA QUESTIONE

QUARTA QUESTIONE – Principio del riparto dell'onere della prova secondo il criterio di vicinanza della prova

Regola del principio di vicinanza della prova: la AF ha tali e tanti poteri di accesso, indagine, acquisizione informazioni e documenti, che il principio della vicinanza, dettato per i rapporti privatistici civilistici, non avrebbe senso.

# QUARTA QUESTIONE - II

Ancora una volta la Cassazione non ne vuole sapere (Cassazione civile, sez. V, n. 2853 del 31/1/2024)

*“Nello stesso senso, si è detto che « In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del **"transfer pricing"**, cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, bensì la sola esistenza di "transazioni" tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, **mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato da considerare normali ai sensi dell'art. 9, comma 3, del medesimo decreto, tali essendo i prezzi di beni e servizi praticati in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo in cui i beni e servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi e con riferimento, in quanto possibile, a listini e tariffe d'uso, non escludendosi dunque l'utilizzabilità di altri mezzi di prova.**» (Cass. 19/05/2021, n. 13571).”*



# QUINTA QUESTIONE

QUINTA QUESTIONE – onere della prova su inerENZA dei costi – Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza 35457 del 19/12/2023

“1.9 Questi i principi di diritto statuiti, in proposito, da questa Corte:

1) «il principio di **inerenza dei costi deducibili** si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo»;

2) «**la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa**, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerENZA, **incombe sul contribuente in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato**»;

3) «in tema di imposte dirette, **l'Amministrazione finanziaria**, nel negare l'inerENZA di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, **può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerENZA pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali**»;

4) «in tema di Iva, l'inerENZA del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa» (cfr. Cass., 17 luglio 2018, n. 18904). La nozione di inerENZA implica quella di congruità (e antieconomicità) della spesa, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti (Cass., 30 maggio 2018, n. 13596), attenendo alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass., 17 gennaio 2020, n. 902; Cass., 12 novembre 2019, n. 29179; anche Cass., 23 maggio 2018, n. 12738).”

# E ALLORA ? COME SI DEVE COMPORTARE IL DIFENSORE ?

LA QUESTIONE DELL'ONERE DELLA PROVA  
E' TRA LE PIU' DELICATE PER UN  
DIFENSORE

DEVE SEMPRE ESSERE ATTENZIONATO  
MOLTO MOLTO BENE

PUO' ATTINGERE ALLA RESPONSABILITA'  
PROFESSIONALE

# MASSIMA PRUDENZA

Contestazione sistematica della violazione dell'onere della prova

In via subordinata, allegazione di tutti gli elementi probatori possibili

Fino a quando la reale portata della norma non sarà stata chiarita in modo convincente ed univoco

Link sentenza web cassazione:

<https://www.italgiure.giustizia.it/sncass/>

Essere prudenti non ha a che fare con il calcolo delle conseguenze di ogni azione né con il principio di precauzione. Ma, come diceva Aristotele, riguarda la “capacità di deliberare bene su ciò che è buono e utile per una vita felice in senso globale”

GRAZIE PER LA ATTENZIONE