

L'onere della prova nelle diverse tipologie di controversie

DI ANDREA CARINCI

Il tema dell'onere della prova è un tema sicuramente centrale nella dinamica del rapporto tributario. Come del resto in ogni vicenda di rilevanza giuridica. Non è questa certamente la sede per indagare il senso e la portata di tale formula, della sua duplice valenza (come regola di giudizio e come criterio di riparto di un onere tra le parti). Piuttosto, ci si vuole interrogare su come il suddetto onere si atteggi diversamente a seconda del tipo di giudizio ⁽¹⁾.

La questione ha assunto sicuramente una nuova dimensione per effetto dell'introduzione, nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, di un nuovo comma 5-*bis*, dedicato appunto al tema dell'onere della prova ⁽²⁾. Un nuovo comma che parrebbe derogare, per la controversia tributaria, alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c.⁽³⁾.

In ragione del nuovo 5-*bis*, difatti, l'onere della prova, tranne che in materia di rimborso, è accollato interamente all'Agenzia fiscale, la quale risulta chiamata, peraltro, a fornire una prova

¹ In argomento, ampiamente F. ANELLI - A. BRIGUGLIO - A. CHIZZINI - M. DE POLI - E. GRAGNOLI - M. ORLANDI - L. TOSI (a cura di), *L'onere della prova*, Vicenza, 2024; A. MARCHESELLI, *La prova nel processo tributario*, Milano, 2024; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2024, 127; A. CARINCI, *Manuale sul processo tributario*, Torino, 2024, 51.

² V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2023, fasc. 6, 603; G. MELIS, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5, 1 settembre 2024, 1682.

³ Per la Cassazione (Cass. del 25/07/2024, n. 20816) il nuovo comma 5-*bis*, essendo una norma di natura sostanziale e non processuale, si applica ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge predetta.

sufficiente, non contraddittoria, circostanziata e puntuale ⁽⁴⁾. Una prova quindi piena, che non dovrebbe lasciare spazio a mere argomentazioni indiziarie.

Non a caso, la prima dottrina, occupata ad interrogarsi della nuova disciplina ha subito evidenziato la forte discontinuità che questa dovrebbe portare alla tradizionale dinamica con cui viene gestita la prova nella controversia fiscale ⁽⁵⁾. Una discontinuità che, in particolare, non dovrebbe più consentire all'Amministrazione articolare la prova su meri quadri indiziari e, soprattutto, dovrebbe caricare sull'Agenzia la prova in tante situazioni dove, ad oggi, l'onere è calato invece sul contribuente.

Ecco, che così impostata la questione, subito si prende atto essa di come la nuova regola, nella sua apparente linearità, dovrebbe giungere a travolgere una giurisprudenza praticamente consolidata che, nel tempo, ha variamente modulato l'onere della prova. Anche se, va detto, la prima giurisprudenza ha fortemente ridimensionato la riforma, giungendo a chiarire che «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» ⁽⁶⁾.

Va allora osservato come, per giurisprudenza affatto pacifica, l'onere della prova è stato fino ad ora diversamente articolato, in particolare distinguendo tra:

- a) Controversie aventi ad oggetto l'occultamento di redditi. Qui, pacificamente l'onere della prova è sempre stato individuato in capo all'Amministrazione finanziaria. Era questa, in sostanza, tenuta a provare l'esistenza dei redditi asseritamente occultati ⁽⁷⁾.
- b) Controversie su costi e detrazioni non spettanti. Qui, al

⁴ A. GIOVANNINI, *L'onere della prova*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (a cura di A. Giovannini), vol. II, Pisa, 2024, 268.

⁵ A. MARCHESELLI, *La prova nel processo tributario*, cit., 104.

⁶ Cass. n. 31878/2022

⁷ A. MARCHESELLI, *La prova nel processo tributario*, cit., 238.

contrario, era richiesto all'Agenzia di fornire una contestazione argomentata, un quadro indiziario utile a rendere essenzialmente verosimile la pretesa, rimanendo in capo al contribuente l'onere di provare l'esistenza, l'inerenza e la corretta imputazione del costo e della detrazione ⁽⁸⁾. Tutto ciò, sull'assunto che la prova di un costo o di una detrazione costituisce un fatto impeditivo, modificativo o estintivo della pretesa e, come tale, va provato da chi lo invoca, ai sensi dell'art. 2697, comma 2, c.c. ⁽⁹⁾.

- c) Controversie su fatture inesistenti. Anche in questo caso, all'Agenzia è sempre stato richiesto di fornire un quadro indiziario che rendesse almeno verosimile la non esistenza dell'operazione, rimanendo in capo al contribuente fornire la prova positiva dell'esistenza dell'operazione contestata ⁽¹⁰⁾.
- d) Controversie su perdite di crediti. In questo caso è stato tradizionalmente affermato che è onere del contribuente dimostrare la certezza e precisione di, a seconda dei casi, la perdita ovvero degli elementi da cui emerge la perdita ⁽¹¹⁾.

⁸ Cfr. Cass. n. 11205/2007 e più di recente Cass. n. 28322/2019

⁹ Si ricorda, che pacificamente, la violazione dell'art. 2697 c.c. è censurabile per cassazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (Cass. del 04 settembre 2020, n. 18401).

¹⁰ Cass. n. 8716 depositata il 2 aprile 2025, secondo cui l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria, la quale però la può assolvere mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze). Dopo di che, spetta al contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, trattandosi di documenti di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia

¹¹ Cass. n. 9784/2019, secondo cui la deducibilità è ancorata a criteri di precisione e certezza, il cui onere probatorio incombe, in via ordinaria, in capo al contribuente, che intende avvalersene sia con riguardo all'*an* della perdita derivante dall'inesigibilità del credito sia in merito al *quantum*, ossia alla sua entità; se il contribuente non riesce a dimostrare che la perdita sul credito vantato è stata certa e definitiva nell'anno in cui è stata dedotta fiscalmente, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a recuperare la maggiore imposta (Cass. n. 303 dell'8 gennaio 2025).

- e) Rimborsi e regimi di favore. Qui, è sempre stato pacifico che costituisse onere del contribuente fondare le ragioni della propria pretesa ⁽¹²⁾.

In questo assetto, apparentemente lineare, debbono poi però essere considerate le presunzioni, tradizionalmente a favore dell'Agenzia. Sia le presunzioni semplici come quelle legali (come ad esempio quelle dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 ⁽¹³⁾). E in questo caso, il gioco delle presunzioni ha finito spesso per alterare profondamente l'equilibrio dell'onere della prova, spostando in modo sistematico il relativo peso sul contribuente ⁽¹⁴⁾. Ciò che infatti viene richiesto all'Agenzia è, di fatto, un principio di prova, una sorta di verosimiglianza della contestazione promossa, con l'onere per il contribuente di fornire la prova positiva della correttezza della propria condotta.

Vi sono poi anche le presunzioni di matrice giurisprudenziale, come, ad esempio, quelle sulle società a ristretta base azionaria. Anche in questo caso, all'Agenzia è richiesto solo di provare la ristretta base societaria, mentre è onere del contribuente dimostrare che i maggiori redditi sono stati destinati altrimenti e non a lui ⁽¹⁵⁾.

¹² Cfr. tra le tante Cass. n. 20332/2018; Cass. n. 23228/2017; Cass. n. 23167/2017 per cui, in materia di agevolazioni tributarie, l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'applicazione del regime agevolativo è a carico del contribuente

¹³ Cass. n. 5007 del 26 febbraio 2025, secondo cui se l'accertamento si fonda su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, con i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti. Spetta pertanto al contribuente dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili.

¹⁴ Cass. 5 marzo 2021, n. 6270 che, in tema di accertamento cd. sintetico, ha chiarito che se al contribuente viene contestato che la spesa effettuata deriva dalla percezione di redditi ulteriori, ecco che il contribuente viene onerato della prova contraria sulla loro disponibilità, sull'entità degli stessi e sulla durata del possesso; Cass. n. 2746/2024 con riguardo al redditometro, ha stabilito che "la prova contraria [...] che [...] il contribuente deve fornire, per superare la ricostruzione presuntiva e sintetica del reddito operata dall'Amministrazione, non può limitarsi alla dimostrazione della mera disponibilità di ulteriori redditi".

¹⁵ A. BORGOGGIO, *La presunzione di distribuzione nelle società "ristrette" si supe-*

Così, e nonostante le affermazioni di principio, per cui l'onere della prova andrebbe riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente è accaduto che detto onere della prova sia stato, nella pressoché generalità dei casi, in capo al contribuente. In questo ha peraltro giocato un ruolo significativo la regola della cd. vicinanza alla prova che, ancora, ha visto investito il contribuente di un onere probatorio di principio non invocabile ⁽¹⁶⁾.

A questo punto è lecito domandarsi se sia cambiato qualche cosa con l'introduzione del co. 5-*bis* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 ⁽¹⁷⁾.

Qui, in effetti, il tenore letterario è abbastanza chiaro nel senso di prevedere, come regola assolutamente generale, quella per cui l'onere della prova incombe sull'amministrazione. Unica eccezione, perché di eccezione in effetti sembra trattarsi, è per le cause di rimborso, dove invece viene espressamente riservato al contribuente l'onere della prova. Così, stando almeno al tenore letterario della norma dovrebbe essere stato, di fatto, rivoluzionato tutto. Sennonché, va detto, che ad avviso della Suprema Corte di Cassazione, di fatto, nulla è cambiato ⁽¹⁸⁾.

Sicuramente, non cambia nulla in ordine all'operare delle presunzioni, che quindi continuano a funzionare come prima. Ciò è già stato chiarito dalla giurisprudenza, sia con riferimento alle presunzioni legali, per cui il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono

ra solo con prova di estraneità molto rigorosa, il fisco 2024, 4135; V. DE BONIS, *Società a ristretta base partecipativa: l'onere della prova riformato non incide sulla distribuzione degli utili ai soci - La valutazione delle prove da parte del giudice tributario: dal "più probabile che non" alla "clear and convincing evidence"*. Ricadute in tema di rettifiche da ristretta base partecipativa, GT – Riv. giur. trib., 2025, 129.

¹⁶ A. GIOVANNINI, *L'onere della prova*, cit., 267.

¹⁷ G. SCANU, *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato*, in Riv. trim. dir. trib., 2023, 915.

¹⁸ Cass. del 27 ottobre 2022, n. 31878.

no al contribuente l'onere della prova contraria ⁽¹⁹⁾, sia con le presunzioni semplici ⁽²⁰⁾. Ma è chiaro, che se si vuole dare un qualche contenuto alla novella portata dal nuovo comma 5-*bis*, è necessario che sia rigorosamente rispettato il paradigma di cui all'art. 2729 c.c., ossia che le presunzioni siano effettivamente gravi, precise e concordanti.

Lo stesso si deve dire anche con riguardo alle presunzioni giurisprudenziali, come quella sulle società a ristretta base ⁽²¹⁾. Qui, a rigore, si tratta di una presunzione semplice dove, tuttavia, i criteri della gravità, precisione e concordanza sono oramai passati al vaglio della giurisprudenza, che quindi la ritengono una presunzione pienamente utilizzabile ⁽²²⁾. In questo senso, si è già pronunciata la giurisprudenza, che ha infatti chiarito che, in tema di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società a ristretta base partecipativa, le regole sul riparto dell'onere della prova non risultano mutate per effetto dell'art. 7, comma 5-*bis*, dal momento che questo non preclude il ricorso alle presunzioni semplici, *ex artt.* 2727 e ss. c.c. ⁽²³⁾. Certo, questo non toglie le criticità nell'uso di detta presunzione, almeno in tutti i casi in cui l'impiego viene fatto in assenza dei presupposti, come accade quando viene utilizzata per imputare il reddito e non un utile in nero (costi non inerenti) ⁽²⁴⁾.

¹⁹ Cass. del 30 gennaio 2024, n. 2746.

²⁰ Cass. del 13 giugno 2024, n. 16493.

²¹ A. SBROIAVACCA, *Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/92 e primi orientamenti*, in *Giur. imposte*, 2023, 260.

²² Per Cass. n. 2746/2024 il comma 5-*bis*, in ogni caso “salvaguarda le presunzioni legali, quale quella in materia di accertamento sintetico”. Con la conseguenza che “in materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova ‘comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria”. Alla stregua di detta giurisprudenza, bisogna allora riconoscere che anche le presunzioni di pura origine giurisprudenziale possono ritenersi confermate, anche a seguito dell'introduzione del comma 5-*bis* nell'articolo 7 del D.lgs. n. 546/1992.

²³ Cass. del 9 luglio 2024, n. 18764.

²⁴ A. CARINCI - S. ROSSETTI, *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *Il fisco* 28/2021,

Fuori da questi casi, la novella del co. 5-*bis*, tuttavia, dovrebbe modificare l'assetto passato.

Così, in caso di operazioni inesistenti, l'Agenzia non dovrebbe più potersi limitare ad offrire un mero quadro indiziario, ma dovrebbe invece fornire la prova positiva dell'inesistenza (oggettiva o soggettiva) dell'operazione ⁽²⁵⁾. In particolare, non dovrebbe essere più consentito all'Agenzia argomentare solamente l'inesistenza di un'operazione sulla base di circostanze indiziarie (omesso versamento dell'imposta, carenza di struttura e personale ecc.) quando si tratta dell'inesistenza di operazioni immobiliari, dove la prova positiva piena è facilmente nella disponibilità dell'Agenzia (basta una foto presa da Googlemaps) ⁽²⁶⁾.

Con riguardo ai costi, si potrebbe distinguere. Se viene contestata l'inerenza o la competenza, non si tratta di assolvere ad un onere probatorio, ma solo argomentativo. Per cui non entra in campo il co. 5-*bis*.

Se invece viene contestata l'esistenza di un costo, alla stregua della nuova norma dovrebbe spettare all'Agenzia provare detta inesistenza; ciò, sempre che non venga invocata la regola della vicinanza alla prova. Nel caso invece in cui sia contestato un maggior reddito ed il contribuente voglia il riconoscimento di taluni costi, appare evidente che sia onere suo fornirne la prova: è vero che il reddito andrebbe provato al netto, ma sembra qui invocabile l'art. 2697, co. 2, c.c. che, nonostante l'avvento del nuovo comma 5-*bis*, non sembra derogato.

Infine, nell'ipotesi di regimi di favore e deduzioni si dovrebbe ritenere che, essendo prevista come unica eccezione dalla norma all'onere in capo all'Agenzia quella per le cause di rimborso, l'onere oggi incomba sull'Agenzia. È l'Agenzia che dovrebbe

1-2707.

²⁵ L.R. CORRADO, *Frodi carosello: onere della prova e automatizzazione da parte delle Autorità amministrative - Operazioni soggettivamente inesistenti: prova (contraria) sulla (in)consapevolezza del cessionario*, GT – Riv. giur. trib., 2025, 342.

²⁶ Di contrario avviso si è però già mostrata la giurisprudenza; cfr. Cass. n. 8716 del 2 aprile 2025.

quindi provare che non spetta il regime di favore o non compete una deduzione. Non più il contribuente. Si tratta, indubbiamente, di una conclusione in forte discontinuità con il passato. Sicché, e nonostante quello che afferma in modo perentorio il nuovo co. 5-*bis* resta il timore che per la giurisprudenza, alla fine, non cambi nulla: invocando regole peculiari, come la vicinanza alla prova, appare verosimile ipotizzare che non venga modificato l'assetto circa l'onere della prova che si è venuto costruendo nel tempo. Insomma, resta comunque sempre, o quasi, l'onere in capo al contribuente. Bisognerà aspettare l'evoluzione della giurisprudenza.