

L'EVOLUZIONE DELL'ISTITUTO DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

SOMMARIO:

- 1. PREMESSA**
- 2. L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO CIVILE**
- 3. L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

3.1 IL CRITERIO GENERALE DI RIPARTO DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO PRIMA DELLA RIFORMA DEL 2022

3.1.1 Le deroghe al criterio generale: presunzioni legali, presunzioni semplici e criterio della vicinanza della prova

3.1.2 Le presunzioni giurisprudenziali e le principali applicazioni della corte di cassazione: società a ristretta base partecipativa e inerenza dei costi

3.2 IL CRITERIO GENERALE DI RIPARTO DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO POST RIFORMA DEL 2022: IL NUOVO ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992

3.3 L'ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992: LE PRONUNCE DELLA CASSAZIONE DEL 2024

3.4 L'ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992: LE PRONUNCE DELLA CASSAZIONE DEL 2026

4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

1. PREMESSA

L'onere della prova costituisce un principio logico-argomentativo in base al quale chi afferma l'esistenza di un determinato fatto è tenuto a fornire gli elementi necessari a dimostrarne la sussistenza.

Si tratta, pertanto, di una regola che consente di individuare il soggetto sul quale grava l'onere di provare un fatto controverso e, conseguentemente, di identificare colui che sopporta il rischio derivante dalla mancata dimostrazione ovvero dall'incertezza in ordine al fatto da provare.

Prima dell'entrata in vigore della legge n. 130/2022, nel processo tributario non esisteva una disciplina specifica relativa alla ripartizione dell'onere della prova. Per tale ragione,

la questione veniva affrontata facendo riferimento alla disciplina civilistica e, in particolare, all'art. 2697 c.c.

È stata, infatti, la legge n. 130 del 31 agosto 2022, recante la riforma del processo tributario ed entrata in vigore il 16 settembre 2022, a introdurre, per la prima volta, una specifica disciplina in materia all'interno del codice del processo tributario, mediante l'inserimento del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, oggi trasposto nell'art. 52 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (Testo Unico della Giustizia Tributaria).

Per tale ragione, nel presente articolo si analizzerà l'istituto dell'onere della prova sia sotto il profilo civilistico sia sotto quello tributario, esaminandone, al contempo, l'evoluzione giurisprudenziale antecedente e successiva alla riforma del 2022.

2. L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO CIVILE

Come già anticipato in premessa, l'analisi dell'onere della prova nel processo tributario non può prescindere dall'esame della disciplina civilistica, che costituisce il paradigma generale di riferimento in materia di riparto dell'onere probatorio. Prima di esaminare le peculiarità proprie del processo tributario e le innovazioni introdotte dalla riforma del 2022, è pertanto necessario soffermarsi sulla disciplina dettata dall'art. 2697 c.c., i cui principi hanno rappresentato, per lungo tempo, il principale criterio interpretativo anche nell'ambito del contenzioso tributario.

L'istituto dell'onere della prova trova la propria disciplina generale nell'art. 2697 c.c., disposizione che costituisce il criterio fondamentale di riparto dell'attività probatoria tra le parti del processo. La norma distingue, da un lato, i fatti costitutivi del diritto azionato e, dall'altro, i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa, disponendo:

- al primo comma, che *«chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento»;*
- al secondo comma, che *«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».*

Ne consegue che, la regola dettata dall'art. 2697 c.c. risponde a esigenze di razionalità, equilibrio e giustizia sostanziale, ponendosi quale criterio di distribuzione del rischio derivante dall'incertezza probatoria. Essa individua il soggetto sul quale ricadono le conseguenze della mancata dimostrazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione,

assicurando una ripartizione dell'attività probatoria coerente con la struttura della fattispecie sostanziale dedotta in giudizio.

La tradizionale classificazione dei fatti giuridicamente rilevanti distingue i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi del diritto controverso.

I **fatti costitutivi** sono rappresentati dagli elementi la cui sussistenza è necessaria affinché si producano gli effetti giuridici previsti dalla norma attributiva del diritto e, pertanto, **devono essere provati dall'attore**, ossia dal soggetto che agisce in giudizio per ottenere il riconoscimento della propria pretesa.

I **fatti impeditivi, modificativi ed estintivi**, invece, incidono sull'efficacia del diritto fatto valere, impedendone la nascita, modificandone il contenuto ovvero determinandone l'estinzione; **la relativa prova grava**, conseguentemente, **sul convenuto che intenda paralizzare la domanda proposta nei suoi confronti**.

La distribuzione dell'onere probatorio trova, dunque, il proprio fondamento nella posizione processuale assunta dalle parti e nel contenuto delle rispettive allegazioni, secondo il tradizionale principio *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Ne consegue che **chi afferma l'esistenza di un diritto è tenuto a dimostrarne i fatti costitutivi, mentre chi ne contesta l'efficacia deve provare i fatti idonei a impedirne la nascita, modificarne il contenuto o determinarne l'estinzione**.

Sotto il profilo sistematico, l'opinione prevalente riconduce l'**art. 2697 c.c.** nell'ambito delle norme processuali, attribuendogli la **funzione di regola di giudizio** destinata a operare qualora, all'esito dell'istruzione probatoria, permanga un'incertezza in ordine alla ricostruzione dei fatti rilevanti ai fini della decisione.

In tale prospettiva, l'onere della prova non individua soltanto un criterio di riparto dell'attività probatoria tra le parti, ma disciplina, altresì, le conseguenze derivanti dal mancato raggiungimento della prova.

La disposizione assolve, pertanto, una funzione essenziale nell'evitare situazioni di stallo processuale, impedendo che il giudice possa sottrarsi al dovere di decidere la controversia mediante una pronuncia di *non liquet*. L'ordinamento processuale, infatti, non consente al giudice di rifiutare la decisione per insufficienza o incertezza delle prove, imponendogli di pronunciarsi comunque sulla domanda, accogliendola o rigettandola in applicazione della regola di riparto dell'onere probatorio. Tale principio trova fondamento non soltanto nell'art. 2697 c.c., ma anche nell'art. 24 Cost., quale espressione del diritto di azione e di tutela giurisdizionale, nonché negli artt. 112 e 277 c.p.c., che sanciscono il dovere del giudice di pronunciarsi sull'intera domanda.

Il principio del riparto dell'onere della prova deve, infine, essere coordinato con il principio di acquisizione probatoria, in forza del quale tutte le risultanze istruttorie ritualmente acquisite al processo, indipendentemente dalla parte che ne abbia richiesto l'ammissione o determinato l'acquisizione, concorrono indistintamente alla formazione del convincimento del giudice. Pertanto, la decisione deve fondarsi su una valutazione complessiva e unitaria dell'intero compendio probatorio, nel rispetto dei principi del contraddittorio, della parità delle parti e del giusto processo.

Tanto chiarito, ne consegue che **la ricostruzione dei principi civilistici in materia di onere della prova costituisce il necessario presupposto per l'analisi della relativa disciplina nel processo tributario**, nel quale la regola generale di cui all'art. 2697 c.c. ha assunto connotati peculiari in ragione della natura pubblicistica del rapporto d'imposta, della struttura del giudizio e dei poteri istruttori riconosciuti all'Amministrazione finanziaria e, nei limiti previsti dall'ordinamento, al giudice tributario.

3. L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Esaminati i principi generali che regolano l'onere della prova nel diritto civile, occorre ora verificare le modalità con cui tale istituto trova applicazione nel processo tributario. **Sebbene la disciplina civilistica abbia rappresentato per lungo tempo il principale parametro di riferimento anche nel contenzioso tributario**, le peculiarità del rapporto d'imposta, dell'attività amministrativa e della struttura del giudizio hanno favorito lo sviluppo di **orientamenti giurisprudenziali caratterizzati da una significativa specificità**.

Tale quadro è rimasto sostanzialmente invariato fino alla **riforma del processo tributario del 2022**, attuata con la legge 31 agosto 2022, n. 130, che, mediante l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, ha previsto per la prima volta una disciplina espressamente dedicata all'onere della prova nel processo tributario.

Prima di tale intervento, infatti, mancava una disposizione specifica che regolasse il riparto dell'onere probatorio tra le parti.

Tale lacuna normativa è stata tradizionalmente colmata mediante l'applicazione dei **principi generali desumibili dall'art. 2697 c.c.**, ritenuto compatibile con la struttura del contenzioso tributario e costantemente richiamato dalla giurisprudenza di legittimità.

L'assenza di una specifica disciplina legislativa ha, tuttavia, favorito, nel corso degli anni, l'emersione di orientamenti interpretativi non sempre uniformi.

Tra questi merita di essere richiamato quello, oggi definitivamente superato, fondato sulla cosiddetta “**presunzione di legittimità dell'atto amministrativo**”, in forza della quale l'avviso di accertamento era ritenuto assistito da una presunzione di fondatezza, con la conseguenza di addossare al contribuente l'onere di dimostrarne l'illegittimità o l'infondatezza. Secondo tale impostazione, l'Amministrazione finanziaria, in quanto titolare di una funzione pubblica, tenuta al perseguimento dell'interesse generale, non avrebbe potuto emanare atti arbitrari o privi di adeguato fondamento fattuale; ne derivava che l'atto impositivo doveva presumersi legittimo sino a prova contraria. Sul piano processuale, tale ricostruzione finiva per alterare il tradizionale criterio di riparto dell'onere probatorio, gravando il contribuente dell'onere di contestare la pretesa erariale anche con riguardo ai fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria.

Tale impostazione è stata progressivamente abbandonata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, che ha ricondotto il processo tributario nell'alveo dei principi generali dettati dall'art. 2697 c.c.

Una prima e significativa presa di posizione si rinviene nella sentenza del 23 maggio 1979, n. 2990, con la quale la Suprema Corte ha affermato che l'iniziativa processuale del contribuente, imposta dalla particolare struttura impugnatoria del giudizio tributario, non modifica la posizione sostanziale delle parti, pertanto, l'Amministrazione finanziaria, quale titolare della pretesa tributaria, è onerata della prova dei fatti costitutivi del credito, mentre incombe al contribuente la dimostrazione degli eventuali fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

A partire da tale arresto, la giurisprudenza di legittimità ha progressivamente consolidato il principio secondo cui, **anche nel processo tributario, trova applicazione la regola generale di cui all'art. 2697 c.c.**, valorizzando la posizione sostanziale delle parti piuttosto che quella meramente formale assunta nel processo. In tale prospettiva:

- **l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare i presupposti di fatto e di diritto della pretesa impositiva,**
- **mentre il contribuente è gravato della prova dei fatti idonei a paralizzarla, modificarla o estinguerla.**

Specularmente, nelle controversie aventi ad oggetto domande di rimborso, è il contribuente, quale attore in senso sostanziale, a dover dimostrare i fatti costitutivi del diritto fatto valere.

L'indirizzo è stato successivamente ribadito in numerose pronunce della Suprema Corte, tra le quali assume particolare rilievo la **sentenza 25 ottobre 2021, n. 29856**, che ha qualificato come *ius receptum* il principio secondo cui anche nel processo tributario opera la regola generale di riparto dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c., escludendo definitivamente che la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo possa incidere sulla distribuzione degli oneri probatori tra le parti.

Orbene, proprio **tale approdo interpretativo è stato successivamente recepito dal legislatore con la riforma della giustizia tributaria introdotta dalla legge n. 130 del 2022, mediante l'inserimento del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992.**

La predetta disposizione stabilisce che:

- *«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato»;*
- e 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»;*
- la norma precisa, inoltre, che *«Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati».*

Ebbene, l'introduzione dell'art. 7, comma 5-bis, ha dato origine a un ampio dibattito in dottrina e giurisprudenza in ordine alla natura della disposizione.

Secondo un primo orientamento, essa avrebbe carattere prevalentemente **ricognitivo**, limitandosi a recepire principi già consolidati nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Un diverso indirizzo, invece, ne ha valorizzato la **portata innovativa, ravvisando nella disposizione un rafforzamento dell'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria**, chiamata a dimostrare in giudizio, mediante elementi circostanziati e puntuali, la fondatezza della pretesa tributaria.

Sulla questione si è progressivamente pronunciata anche la giurisprudenza successiva alla riforma, che appare prevalentemente orientata a riconoscere alla disposizione una funzione ricognitiva, pur attribuendole un significativo valore sistematico nell'ambito del processo tributario.

La qualificazione della natura dell'art. 7, comma 5-bis, non assume, peraltro, rilievo esclusivamente sul piano teorico, ma presenta importanti implicazioni sul piano applicativo, incidendo sulla concreta distribuzione degli oneri probatori tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Risulta pertanto necessario esaminare i principali orientamenti giurisprudenziali emersi successivamente all'entrata in vigore della riforma, al fine di comprendere quale sia stata l'effettiva incidenza della nuova disposizione sull'assetto dell'onere della prova nel processo tributario.

3.1 IL CRITERIO GENERALE DI RIPARTO DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO PRIMA DELLA RIFORMA DEL 2022

Come anticipato, anteriormente all'entrata in vigore della legge 31 agosto 2022, n. 130 – e, dunque, fino al 15 settembre 2022 – il processo tributario era privo di una disciplina positiva in materia di riparto dell'onere della prova. In assenza di una specifica disposizione processuale, la relativa disciplina veniva ricavata dai principi generali dell'ordinamento e, in particolare, dall'art. 2697 c.c., la cui applicazione al processo tributario era stata costantemente affermata dalla dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità.

Muovendo dalla regola generale secondo cui chi intende far valere un diritto in giudizio è tenuto a provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce fatti impeditivi, modificativi o estintivi deve dimostrarne la ricorrenza, la giurisprudenza ha progressivamente elaborato un criterio di riparto dell'onere probatorio coerente con la natura sostanziale delle posizioni assunte dalle parti nel rapporto tributario.

In tale prospettiva, **l'Amministrazione finanziaria, pur assumendo nel processo la posizione di convenuta in senso formale, è stata costantemente qualificata quale attrice in senso sostanziale**, in quanto titolare della pretesa impositiva. Da ciò consegue che incombe sull'Ufficio l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria, dimostrando la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto posti a fondamento dell'atto impugnato.

Il contribuente, invece, è tenuto a provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa erariale, nonché ogni circostanza idonea a paralizzarne gli effetti.

La particolare struttura impugnatoria del processo tributario non altera, pertanto, la distribuzione dell'onere probatorio, poiché l'iniziativa processuale del contribuente non incide sulla titolarità sostanziale della pretesa dedotta in giudizio.

In altri termini, **il criterio di riparto dell'onere della prova deve essere individuato avuto riguardo alla posizione sostanziale delle parti e non già alla veste processuale formalmente assunta nel giudizio.**

Diversa è l'ipotesi in cui il contribuente agisca per ottenere il rimborso di tributi indebitamente versati ovvero per il riconoscimento di un'agevolazione fiscale. In tali fattispecie, infatti, egli assume la posizione di attore anche in senso sostanziale, con la conseguenza che grava sul medesimo la dimostrazione dei fatti costitutivi del diritto fatto valere, quali l'avvenuto pagamento di somme non dovute ovvero la sussistenza dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa.

Può, pertanto, affermarsi che, **anteriamente alla riforma del 2022, il riparto dell'onere della prova nel processo tributario risultava saldamente ancorato ai principi desumibili dall'art. 2697 c.c.** e fondato sulla distinzione tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi della pretesa tributaria.

Tale criterio, tuttavia, non presentava carattere assoluto.

La disciplina tributaria conosceva, infatti, una **serie di deroghe**, derivanti sia da specifiche disposizioni normative sia dall'elaborazione giurisprudenziale, che avevano progressivamente inciso sulla distribuzione degli oneri probatori tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'esame di tali deroghe riveste particolare rilievo, poiché proprio rispetto ad esse si è sviluppato il dibattito che ha condotto all'intervento del legislatore del 2022 e all'introduzione del comma 5-bis, all'art. 7, del d.lgs. n. 546/1992.

3.1.1 Le deroghe al criterio generale: presunzioni legali, presunzioni semplici e criterio della vicinanza della prova

Il criterio generale di riparto dell'onere della prova fondato sull'art. 2697 c.c. non ha trovato, nel processo tributario anteriore alla riforma del 2022, un'applicazione priva di deroghe ed eccezioni. La complessità del rapporto tributario e le peculiarità dell'attività accertativa hanno, infatti, determinato l'emersione di strumenti e criteri interpretativi destinati, in presenza di specifiche circostanze, a incidere sulla distribuzione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Tra tali strumenti assumono particolare rilievo le **presunzioni**, disciplinate dagli artt. 2727 e ss. c.c., attraverso le quali l'ordinamento consente di desumere l'esistenza di un fatto ignoto mediante un procedimento logico-inferenziale fondato sulla dimostrazione di un fatto noto. In ambito tributario, il ricorso alla prova presuntiva assume una rilevanza significativa, considerata la frequente difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di acquisire una prova diretta dei fatti economicamente rilevanti ai fini dell'imposizione.

Le presunzioni si distinguono tradizionalmente in **presunzioni legali e presunzioni semplici**, in ragione del soggetto cui è attribuito il potere di stabilire il collegamento tra il fatto noto e quello ignoto.

Le **presunzioni legali** sono caratterizzate dal fatto che il legislatore predetermina il valore inferenziale di un determinato fatto, stabilendo che dalla dimostrazione di una specifica circostanza debba o possa desumersi l'esistenza di un diverso fatto rilevante ai fini giuridici. In altri termini, le presunzioni legali, **disciplinate dall'art. 2728 c.c.**, dispensano dall'onere della prova il soggetto nel cui interesse sono previste, purché risulti dimostrato il fatto posto dalla legge a fondamento della presunzione, trasferendo sulla controparte l'onere di fornire l'eventuale prova contraria nei casi in cui la presunzione abbia carattere relativo. Esse si distinguono tradizionalmente in **presunzioni legali assolute** (*iuris et de iure*), che non ammettono prova contraria, e **presunzioni legali relative** (*iuris tantum*), suscettibili invece di essere superate mediante prova contraria.

Nel settore tributario, le presunzioni legali costituiscono un evidente strumento di riequilibrio dell'onere probatorio, in quanto consentono all'Amministrazione finanziaria di assolvere il proprio onere mediante la dimostrazione del fatto-indice previsto dalla legge, senza dover provare direttamente il fatto costitutivo della pretesa impositiva. In presenza di una presunzione relativa, spetta quindi al contribuente fornire la prova idonea a superare l'effetto presuntivo e a dimostrare l'insussistenza del fatto fiscalmente rilevante. Accanto alle presunzioni legali assumono particolare importanza le **presunzioni semplici, disciplinate dall'art. 2729 c.c.**, secondo cui le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale può ammettere esclusivamente quelle caratterizzate dai **requisiti della gravità, precisione e concordanza**.

In tale ipotesi, il collegamento tra il fatto noto e il fatto ignoto non è predeterminato dal legislatore, ma è rimesso alla valutazione del giudice sulla base degli elementi acquisiti nel processo.

Nel processo tributario, il ricorso alle presunzioni semplici rappresenta uno degli strumenti probatori maggiormente utilizzati dall'Amministrazione finanziaria,

soprattutto nell'ambito degli accertamenti caratterizzati dalla difficoltà di ricostruire in modo diretto la capacità contributiva del soggetto passivo.

La prova presuntiva, tuttavia, non determina un'automatica inversione dell'onere probatorio: l'Ufficio rimane tenuto a dimostrare i fatti posti a fondamento della pretesa impositiva attraverso elementi indiziari dotati dei requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.; soltanto successivamente il contribuente sarà chiamato a fornire elementi contrari idonei a contestare la ricostruzione presuntiva.

Le presunzioni semplici, pertanto, non costituiscono una deroga in senso proprio al criterio generale dell'art. 2697 c.c., ma rappresentano una particolare modalità di assolvimento dell'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria. Esse incidono sulle modalità attraverso cui il fatto costitutivo della pretesa può essere dimostrato, senza modificare il soggetto cui tale onere originariamente compete.

Ne deriva che il giudizio sulla legittimità dell'accertamento non può arrestarsi alla mera esistenza degli indizi richiamati dall'Ufficio, ma deve estendersi alla verifica della loro effettiva idoneità dimostrativa, valutata secondo un criterio di ragionevole probabilità e di univocità dell'inferenza. Il ragionamento presuntivo può, infatti, ritenersi adeguatamente fondato soltanto quando gli elementi acquisiti convergano in modo coerente verso la ricostruzione prospettata dall'Amministrazione, escludendo spiegazioni alternative dotate di analoga attendibilità.

Diversa considerazione merita il **criterio della vicinanza della prova**, progressivamente valorizzato dalla giurisprudenza quale criterio correttivo del tradizionale riparto formale dell'onere probatorio.

Tale principio muove dall'esigenza di attribuire l'onere della prova alla parte che si trovi nella concreta disponibilità degli elementi necessari a dimostrare un determinato fatto, evitando che una parte sia gravata della prova di circostanze difficilmente conoscibili o estranee alla propria sfera di controllo.

Nel processo tributario, il criterio della vicinanza della prova ha trovato ampia applicazione soprattutto in relazione a fatti e circostanze riconducibili alla sfera organizzativa e documentale del contribuente.

La giurisprudenza di legittimità ha frequentemente fatto ricorso a tale principio per giustificare l'attribuzione al contribuente dell'onere di dimostrare determinati elementi, quali l'effettività e l'inerenza di specifici componenti negativi del reddito ovvero la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento di determinati benefici fiscali.

Tale criterio, tuttavia, ha suscitato un ampio dibattito in dottrina, in quanto, se utilizzato in modo estensivo, rischia di trasformarsi in uno strumento di sostanziale alterazione del modello delineato dall'art. 2697 c.c. La valorizzazione della maggiore disponibilità della prova non può, infatti, determinare il trasferimento sul contribuente dell'onere di dimostrare fatti che costituiscono il presupposto della pretesa tributaria e che, secondo il criterio ordinario, devono essere provati dall'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, il criterio della vicinanza della prova può assumere una funzione integrativa del sistema, purché venga applicato entro limiti rigorosi e senza tradursi in una generale inversione dell'onere probatorio.

Proprio l'esigenza di ricondurre tali elaborazioni entro un quadro normativo certo costituisce uno degli elementi che hanno condotto il legislatore del 2022 all'introduzione del comma 5-bis, all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, volto a riaffermare il ruolo centrale dell'Amministrazione finanziaria nella dimostrazione dei fatti posti a fondamento della pretesa impositiva.

L'analisi delle deroghe al criterio generale consente, dunque, di comprendere il contesto interpretativo nel quale si è sviluppata la riforma del processo tributario, evidenziando come, prima dell'intervento legislativo, il riparto dell'onere della prova fosse il risultato dell'interazione tra la disciplina codicistica, le specifiche disposizioni tributarie e le progressive elaborazioni della giurisprudenza di legittimità.

3.1.2 Le presunzioni giurisprudenziali e le principali applicazioni della Corte di Cassazione: società a ristretta base partecipativa e inerenza dei costi

Come già anticipato nei paragrafi che precedono, accanto alle presunzioni legali e alle presunzioni semplici disciplinate dal codice civile, la prassi applicativa ha progressivamente elaborato un'ulteriore categoria, comunemente definita delle **presunzioni giurisprudenziali**.

Si tratta, tuttavia, di una presunzione priva di un autonomo fondamento normativo, utilizzata per indicare quelle costruzioni interpretative attraverso le quali la giurisprudenza di legittimità ha individuato, in determinate fattispecie, regole inferenziali idonee a incidere sulla distribuzione dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

A differenza delle presunzioni legali, nelle quali il collegamento tra fatto noto e fatto ignoto è stabilito direttamente dal legislatore, **e delle presunzioni semplici**, rimesse alla

valutazione del giudice sulla base dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., **le presunzioni giurisprudenziali** derivano dall'elaborazione di massime di esperienza consolidate nella giurisprudenza di legittimità.

Esse si fondano, pertanto, su un procedimento interpretativo volto a individuare, in presenza di determinate circostanze fattuali, la ragionevole probabilità di ulteriori fatti non direttamente dimostrati.

La progressiva affermazione di tali orientamenti giurisprudenziali trova, in parte, la propria giustificazione nel richiamo al già citato “*criterio della vicinanza della prova*”, secondo cui l'onere probatorio dovrebbe essere posto a carico della parte che si trovi nella concreta disponibilità degli elementi necessari a dimostrare un determinato fatto.

Tuttavia, proprio in ragione della loro origine esclusivamente giurisprudenziale, esse hanno suscitato un ampio dibattito in dottrina, soprattutto con riferimento al rischio che tali strumenti potessero determinare una sostanziale inversione dell'onere della prova in assenza di una specifica previsione legislativa.

Tra le applicazioni più significative in ambito tributario di tale fenomeno hanno assunto particolare rilievo:

- da un lato, **la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati nei confronti di società a ristretta base partecipativa**

La presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa

Una delle più significative elaborazioni giurisprudenziali in materia di onere della prova riguarda la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati nei confronti delle società di capitali a ristretta base partecipativa.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la ristrettezza della compagine sociale, specie in presenza di rapporti familiari o di particolari vincoli fiduciari tra i soci, costituisce un elemento idoneo a presumere la conoscenza e la conseguente distribuzione degli utili non contabilizzati. La ratio di tale orientamento risiede nella maggiore partecipazione dei soci alla gestione societaria e nella loro più agevole conoscenza delle vicende economiche della società.

In tale prospettiva, l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società costituisce il fatto noto dal quale desumere, in via presuntiva, la loro distribuzione ai soci. Spetta, pertanto, al socio fornire la prova contraria, dimostrando, ad esempio, che gli utili siano stati accantonati o reinvestiti

ovvero la propria estraneità alla gestione societaria (tra le altre, Cass., nn. 32959/2018, 19442/2021, 37193/2021 e ord. n. 5575/2022).

Tale costruzione ha tuttavia suscitato alcune perplessità in relazione al principio generale sancito dall'art. 2697 c.c., poiché il trasferimento sul socio dell'onere della prova contraria non deriva da una presunzione espressamente prevista dalla legge, ma da un'elaborazione giurisprudenziale fondata su una massima di esperienza. Il rischio è, dunque, quello di attribuire alla mera ristrettezza della compagine sociale un valore presuntivo generalizzato, non sempre corrispondente alla concreta realtà societaria.

- e, dall'altro, **l'orientamento secondo cui grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza e l'inerenza dei componenti negativi del reddito d'impresa.**

L'onere della prova dei costi deducibili e il requisito dell'inerenza

Un'ulteriore applicazione dei principi elaborati dalla giurisprudenza in materia di onere della prova riguarda la deducibilità dei componenti negativi del reddito d'impresa e, in particolare, la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza dei costi.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, mentre spetta all'Amministrazione finanziaria provare i maggiori ricavi o gli altri componenti positivi posti a fondamento della pretesa impositiva, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza, l'effettività e l'inerenza dei costi dei quali invoca la deduzione. Tale ripartizione trova giustificazione anche nel principio di vicinanza della prova, in quanto gli elementi relativi ai costi sostenuti rientrano normalmente nella sfera conoscitiva e documentale del contribuente.

La prova, peraltro, non si esaurisce nella mera produzione della documentazione contabile, ma deve riguardare l'effettività e la natura del costo, nonché la sua riferibilità all'attività d'impresa. L'inerenza esprime, infatti, la correlazione del costo con l'attività imprenditoriale, senza richiedere necessariamente un collegamento diretto con uno specifico ricavo.

Tale principio è stato più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, possono richiamarsi:

- **Cass., sent. n. 13588 del 30 maggio 2018;**
- **Cass., ord. n. 28322 del 5 novembre 2019;**
- **Cass., ord. n. 26802 del 25 novembre 2020**, secondo cui *«la prova del diritto alla deduzione di costi è a carico del contribuente»*, sia in applicazione del principio secondo cui chi afferma un fatto costitutivo del proprio diritto è tenuto a provarlo, sia in forza del *«criterio di vicinanza della prova»*;
- **Cass., sent. n. 24880 del 18 agosto 2022**, la quale ha ribadito che *«l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa»*, precisando che spetta al contribuente provare *«l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione»*. La stessa pronuncia chiarisce, inoltre, che *«di fronte alle allegazioni dell'Amministrazione incombe sul contribuente l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'Ufficio»*.

Il ricorso al criterio della vicinanza della prova assume, dunque, un ruolo centrale nel giustificare l'attribuzione al contribuente dell'onere di dimostrare circostanze appartenenti alla propria sfera conoscitiva e documentale. Tale impostazione non è tuttavia esente da profili problematici, poiché un'applicazione eccessivamente estesa di tale criterio potrebbe determinare un ampliamento degli oneri probatori gravanti sul contribuente.

In questa prospettiva, la giurisprudenza ha progressivamente precisato che l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a contestazioni meramente generiche, ma deve indicare elementi idonei a porre in dubbio l'effettività o l'inerenza dei costi dedotti. A fronte di una contestazione specifica dell'Ufficio, il contribuente è quindi chiamato a fornire gli elementi necessari a dimostrare la sussistenza dei presupposti della deducibilità.

Le elaborazioni relative alle società a ristretta base partecipativa e ai costi d'impresa evidenziano, dunque, come, nel periodo antecedente alla riforma del 2022, il riparto dell'onere della prova nel processo tributario sia stato il risultato di un complesso equilibrio tra il principio generale sancito dall'art. 2697 c.c., le esigenze di effettività dell'accertamento tributario e il ricorso a criteri correttivi elaborati dalla giurisprudenza.

Proprio tale progressiva stratificazione interpretativa ha costituito il contesto nel quale il legislatore è intervenuto con l'introduzione del comma 5-bis, all'art. 7, del d.lgs. n. 546/1992, con l'obiettivo di fornire una disciplina espressa del riparto

dell'onere probatorio e di riaffermare il ruolo centrale della prova della fondatezza della pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3.2 IL CRITERIO GENERALE DI RIPARTO DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO POST RIFORMA DEL 2022: IL NUOVO ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale precedentemente esaminata ha evidenziato come, anteriormente alla riforma del processo tributario introdotta dalla legge 31 agosto 2022, n. 130, il riparto dell'onere della prova nel giudizio tributario fosse affidato principalmente all'applicazione dei principi generali desumibili dall'art. 2697 c.c., integrati dalle numerose elaborazioni interpretative della giurisprudenza di legittimità.

In tale contesto si colloca l'intervento del legislatore del 2022, che, mediante l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha per la prima volta disciplinato espressamente il criterio di distribuzione dell'onere probatorio nel processo tributario.

La disposizione (oggi trasposta nell'art. 52 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 - Testo Unico della Giustizia Tributaria), dispone infatti:

<<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>>.

L'introduzione del nuovo comma 5-bis risponde all'esigenza di ricondurre tale materia entro un quadro normativo unitario, positivizzando il principio secondo cui è l'Amministrazione finanziaria, in quanto titolare della pretesa impositiva, a dover dimostrare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato.

Al contempo, la disposizione non si limita a individuare il soggetto gravato dell'onere probatorio, ma introduce specifici criteri di valutazione del materiale istruttorio acquisito nel processo, stabilendo che il giudice debba annullare l'atto impositivo qualora

la prova della sua fondatezza risulti mancante, contraddittoria o comunque insufficiente rispetto agli elementi richiesti dalla norma.

La novella legislativa, pertanto, non si limita a recepire il criterio generale di distribuzione dell'onere della prova desumibile dall'art. 2697 c.c., ma sembra introdurre un rafforzamento dello standard probatorio richiesto all'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, infatti, non è chiamata esclusivamente a individuare gli elementi costitutivi della pretesa tributaria, ma deve fornire una dimostrazione circostanziata e puntuale delle ragioni poste a fondamento dell'accertamento, in coerenza con la disciplina tributaria sostanziale applicabile.

In tale prospettiva, **la disposizione si pone in linea con il principio di parità delle parti nel processo sancito dall'art. 111, comma 2, Cost.**, escludendo che la posizione pubblicistica dell'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale possa tradursi, nella successiva fase processuale, in una posizione più tenue sul piano probatorio.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, nel giudizio tributario assume la qualità di parte processuale e, come tale, è soggetta alle regole proprie del processo, con la conseguenza che, rispetto ai fatti posti a fondamento della propria pretesa, grava sulla stessa il relativo onere dimostrativo. L'esercizio dei poteri autoritativi riconosciuti nella fase amministrativa non determina, pertanto, alcuna presunzione generale di fondatezza dell'atto impugnato, dovendo la legittimità della pretesa essere verificata sulla base degli elementi probatori acquisiti nel processo.

Successivamente, il secondo periodo della nuova disposizione non disciplina direttamente il riparto dell'onere della prova, bensì individua la regola di giudizio cui il giudice tributario deve attenersi.

La norma collega infatti il difetto di prova della pretesa all'obbligo di annullamento dell'atto impositivo, **impedendo che il giudice possa colmare le lacune probatorie dell'Amministrazione mediante valutazioni meramente ipotetiche o probabilistiche non adeguatamente supportate dagli elementi acquisiti nel processo.**

Ed invero, alla luce della nuova disciplina, **il giudice deve fondare la decisione sugli elementi di prova emersi nel giudizio e deve annullare l'atto impositivo qualora la prova della sua fondatezza risulti:**

- mancante;
- contraddittoria;

- **insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, e comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive poste a fondamento della pretesa impositiva e dell'irrogazione delle sanzioni.**

Sulla portata della novella legislativa si è pronunciata anche la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 31878 del 27 ottobre 2022, riconoscendo al comma 5-bis una funzione prevalentemente ricognitiva dei principi già elaborati dalla giurisprudenza in materia di riparto dell'onere della prova.**

La disposizione, pur non determinando una radicale modifica del precedente assetto probatorio, rafforza la centralità della prova nel processo tributario, imponendo una più rigorosa verifica della fondatezza della pretesa impositiva.

Il comma 5-bis non può, tuttavia, essere considerato una mera riproduzione dell'art. 2697 c.c., assumendo uno specifico rilievo nell'ambito del processo tributario.

La concreta portata della disposizione è stata progressivamente precisata dalla successiva giurisprudenza di legittimità, chiamata a definirne i rapporti con le presunzioni e con i criteri di riparto dell'onere probatorio.

3.3 L'ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992: LE PRONUNCE DELLA CASSAZIONE DEL 2024

L'introduzione del comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ad opera dell'art. 6 della legge 31 agosto 2022, n. 130, ha aperto una nuova fase nell'evoluzione del sistema probatorio tributario, determinando la necessità di un progressivo **intervento interpretativo della giurisprudenza di legittimità volto a chiarire la portata applicativa della disposizione.**

Come già esaminato nei paragrafi precedenti, la novella legislativa ha positivizzato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quale titolare della pretesa impositiva, è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, prevedendo, altresì, che il giudice tributario debba annullare l'atto qualora la prova della sua fondatezza risulti mancante, contraddittoria o comunque insufficiente.

L'intervento normativo ha, tuttavia, posto numerosi interrogativi interpretativi, riguardanti, in particolare, la natura della disposizione, il rapporto con il principio generale sancito dall'art. 2697 c.c., la compatibilità con il sistema delle presunzioni tributarie e l'incidenza sulle

elaborazioni giurisprudenziali che, anteriormente alla riforma, avevano determinato una diversa distribuzione dell'onere probatorio.

La Corte di Cassazione è stata, pertanto, chiamata a delineare i confini applicativi della nuova disciplina, chiarendo se il comma 5-bis abbia introdotto un effettivo mutamento del modello probatorio tributario ovvero abbia rappresentato una mera positivizzazione dei principi già affermati dalla giurisprudenza di legittimità.

Un primo orientamento, espresso già nelle **ordinanze nn. 31878 e 31880 del 27 ottobre 2022**, ha attribuito alla disposizione in commento una **funzione prevalentemente ricognitiva**, **evidenziando come il legislatore non abbia inteso** modificare radicalmente il sistema del riparto dell'onere della prova, bensì **rafforzare il ruolo della prova quale elemento centrale della decisione giudiziale**. Secondo tale impostazione, il comma 5-bis costituisce una **specificazione del principio generale di cui all'art. 2697 c.c., imponendo al giudice tributario una valutazione maggiormente rigorosa della fondatezza della pretesa impositiva**.

Del pari, con la successiva **ordinanza n. 2746 del 30 gennaio 2024**, la Suprema Corte ha **ribadito che il comma 5-bis non ha modificato le regole sostanziali in materia di riparto dell'onere della prova, limitandosi a introdurre una regola di giudizio cui il giudice tributario deve attenersi nella valutazione del materiale probatorio**, senza incidere sull'efficacia delle presunzioni previste dall'ordinamento tributario.

Nel corso del 2024, la Suprema Corte ha ulteriormente sviluppato tale indirizzo, affrontando le principali questioni applicative emerse dopo l'introduzione della riforma. Le pronunce intervenute possono essere ricondotte ad alcuni fondamentali ambiti problematici:

- il rapporto tra la nuova regola di giudizio e le presunzioni legali tributarie;
- il ruolo della prova presuntiva e delle cosiddette presunzioni giurisprudenziali;
- la ripartizione dell'onere probatorio nelle fattispecie caratterizzate da particolare complessità istruttoria;
- nonché la qualificazione della norma ai fini della sua applicazione temporale.

Sebbene tali decisioni presentino talvolta differenti accentuazioni argomentative, esse hanno fornito indicazioni di particolare rilievo in ordine al rapporto tra disciplina processuale e disciplina sostanziale dell'onere della prova.

Tra le pronunce più significative si collocano:

- **l'ordinanza n. 2746 del 30 gennaio 2024**, relativa al rapporto tra l'art. 7, comma 5-bis, e le presunzioni legali tributarie, con la quale la Suprema Corte ha chiarito 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, impongono al contribuente l'onere della prova contraria”.

La disposizione, pertanto, non incide sui meccanismi presuntivi espressamente previsti dalla normativa tributaria, rispetto ai quali permane l'onere del contribuente di fornire la prova contraria;

- **l'ordinanza n. 16629 del 14 giugno 2024**, particolarmente rilevante in materia di presunzioni giurisprudenziali, con la quale la Cassazione ha affermato che:

“la necessità di una valutazione complessiva delle presunzioni offerte dall'Ufficio è oggi specificamente richiesta dall'art. 7, comma 5 bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, pur non applicabile in ipotesi. Detta disposizione va, infatti, interpretata nel senso per il quale le cd. presunzioni giurisprudenziali (diverse da quelle conseguenti ad espresse previsioni di legge) devono essere sufficienti e circostanziate e, come tali, oggetto di opportuna valutazione da parte del giudice di merito.”.

La pronuncia valorizza, dunque, il comma 5-bis quale parametro per una valutazione più rigorosa degli elementi presuntivi posti a fondamento della pretesa tributaria;

- **l'ordinanza n. 20816 del 25 luglio 2024**, relativa all'applicazione temporale della novella, con la quale la Suprema Corte ha chiarito che :

“ - la nuova previsione normativa non ha, quindi, inciso sulla disciplina delle presunzioni legali, quali quelle previste in materia di accertamenti bancari, ma si è limitata a disciplinare una regola di giudizio e di valutazione della prova, a cui deve attenersi il giudice tributario, stabilendo che se la prova, anche presuntiva, che deve fornire l'Amministrazione finanziaria (quando ne è onerata), manca o è contraddittoria o insufficiente, il giudice deve annullare l'atto impositivo (...) "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, è una norma di natura sostanziale e non processuale, sicché la stessa si applica ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022 (data di entrata in vigore della legge n. 130 del 2022)”.

La pronuncia conferma, inoltre, che la nuova disposizione non incide sulla disciplina delle presunzioni legali, ma introduce una regola di giudizio e di valutazione della prova destinata a operare nei giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore della riforma.

Nel complesso, l'elaborazione giurisprudenziale maturata nel 2024 sembra orientarsi verso una lettura del comma 5-bis quale norma di riequilibrio del sistema probatorio tributario.

La disposizione non esclude il ricorso alle presunzioni previste dall'ordinamento, né impedisce all'Amministrazione finanziaria di assolvere il proprio onere mediante

elementi presuntivi, ma richiede che questi siano sottoposti a una valutazione rigorosa e risultino idonei a sostenere concretamente la pretesa impositiva.

La riforma del 2022, così interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, rafforza dunque la **centralità della prova nel processo tributario**, riaffermando che la fondatezza della pretesa fiscale deve trovare riscontro nella concreta dimostrazione dei fatti posti a suo fondamento.

3.4 L'ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ART. 7, COMMA 5-BIS, DEL D.LGS. N. 546/1992: LE PRONUNCE DELLA CASSAZIONE DEL 2026

Come evidenziato al precedente capitolo, la giurisprudenza di legittimità post 2022 ha costantemente ribadito che il nuovo comma 5-bis non può essere interpretato nel senso di imporre all'Amministrazione finanziaria una prova esclusivamente diretta dei fatti posti a fondamento dell'accertamento, né può essere inteso quale divieto di ricorrere agli strumenti presuntivi previsti dall'ordinamento. La disposizione, infatti, deve essere coordinata con i principi generali in materia di prova e con la disciplina sostanziale dei singoli tributi, nella quale il legislatore frequentemente attribuisce rilievo alle presunzioni quale modalità ordinaria di ricostruzione della capacità contributiva.

La giurisprudenza del 2026 si colloca nel solco tracciato dalle precedenti pronunce della Suprema Corte, valorizzando il principio secondo cui il processo tributario deve fondarsi su un effettivo accertamento della fondatezza della pretesa fiscale, senza tuttavia incidere sui meccanismi presuntivi previsti dalla normativa sostanziale.

Tra le pronunce della Corte di Cassazione più significative si collocano:

- **l'ordinanza n. 4057 del 23 febbraio 2026**, che ha definito il comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 come una disposizione avente carattere sostanzialmente "**didascalico**", in quanto diretta a ribadire il principio generale secondo cui, quando l'Amministrazione esercita il proprio potere impositivo, grava sulla stessa l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa tributaria. Secondo la Suprema Corte, tuttavia, tale principio non impedisce all'Ufficio di assolvere il proprio onere mediante il ricorso alle presunzioni semplici, purché queste siano fondate su elementi indiziari dotati dei requisiti della gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c.

Nel caso esaminato, relativo all'effettività di costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, la Corte ha ritenuto sufficiente il quadro indiziario fornito dall'Amministrazione, ponendo successivamente a carico del contribuente la prova

dell'effettività dei costi e della spettanza del credito d'imposta. La pronuncia conferma, pertanto, che il comma 5-bis non determina il superamento del metodo presuntivo, ma richiede che il ragionamento inferenziale sia adeguatamente motivato e sorretto da elementi oggettivi;

- **l'ordinanza n. 7624 del 30 marzo 2026**, in materia di operazioni soggettivamente inesistenti e frodi IVA, ha ribadito che :

“Ad ogni buon conto, deve ribadirsi che "qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolve a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (cfr. Cass., 31 gennaio 2022, n. 2922; Cass., 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873; Cass., 20 aprile 2018, n. 9851)”.

Si delinea, quindi, un meccanismo probatorio articolato in due momenti: dapprima spetta all'Amministrazione fornire elementi specifici, anche presuntivi, relativi alla frode e alla consapevolezza o conoscibilità della stessa; soltanto successivamente sorge in capo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria. In tal modo, la Corte conferma che il comma 5-bis non esclude il principio di vicinanza della prova, ma richiede che il trasferimento dell'onere probatorio trovi giustificazione in un adeguato quadro probatorio;

- **la sentenza n. 9803 del 16 aprile 2026**, sempre in materia di operazioni soggettivamente inesistenti ai fini IVA, ha confermato il medesimo criterio, precisando che:

“l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo

criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018; Cass. n. 17619 del 05/07/2018; Cass. n. 21104 del 24/08/2018; Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018; Cass. n. 5873 del 28/02/2019; Cass. n. 15369 del 20/07/2020)".

La prova della consapevolezza deve fondarsi su elementi oggettivi e specifici, idonei a dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza professionale, di partecipare a un'operazione fraudolenta. Solo una volta assolto tale onere grava sul contribuente la prova contraria di avere agito senza consapevolezza della frode e di aver adottato «la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità». La pronuncia conferma, pertanto, una distribuzione progressiva dell'onere probatorio, che impedisce di trasferire automaticamente sul contribuente la prova della propria estraneità alla frode;

- **l'ordinanza n. 8627 del 7 aprile 2026** ha ulteriormente chiarito il rapporto tra prova presuntiva e art. 7, comma 5-bis, affermando che:

“Giovà sottolineare che, come costantemente ribadito dalla Corte, ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio dell'Ufficio, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità, con riferimento a una connessione probabile di accadimenti in base a regole di esperienza (Cass. n. 13807 del 22/05/2019; Cass. n. 4168 del 21/02/2018; Cass. n. 17833 del 19/07/2017; Cass. n. 25129 del 7/12/2016; già Sez. U. n. 9961 del 13/11/1996), L'oggetto della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria, peraltro, non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione ma solo - come precisa la norma - che "egli (il soggetto terzo) ne è l'effettivo possessore per interposta persona": la funzione della norma, dunque, è quella di evitare che il contribuente (effettivo possessore) si sottragga al prelievo occultando all'Amministrazione finanziaria la propria identità di contribuente, ricorrendo a interposizioni negoziali tali da attribuire a terzi il possesso del reddito. In altri termini, il possesso del reddito "per interposta persona" costituisce il fatto ignoto oggetto della prova logica a carico dell'Ufficio, quale elemento che lega il reddito prodotto dal soggetto interposto al titolare effettivo: la rilevanza dell'effettivo possesso del reddito rispetto alla sua titolarità formale sancisce la prevalenza della sostanza (possesso del reddito) sulla forma (titolarità del reddito) e della realtà sull'apparenza, dovendosi individuare non la natura fittizia o ingannevole della titolarità del reddito, bensì l'effettività dell'esercizio del possesso del reddito a prescindere dalla sua formale titolarità.”.

La pronuncia, relativa a un'ipotesi di interposizione nella titolarità del reddito, conferma dunque la piena compatibilità della prova presuntiva con il nuovo assetto normativo: l'inferenza non deve necessariamente condurre in modo univoco al fatto ignoto, ma deve risultare ragionevolmente fondata secondo criteri di normalità e regole

di esperienza. Spetta, in ogni caso, al giudice valutare complessivamente gli elementi acquisiti e verificarne la concreta capacità dimostrativa;

- **l'ordinanza n. 11429 del 28 aprile 2026**, con riferimento alla documentazione extracontabile rinvenuta presso la sede dell'impresa, ha affermato che:

“la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge; pertanto, qualora venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, essa consente di procedere alla rettifica del reddito, spettando al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (così, fra le altre, Cass. n. 9944/2023; Cass. n. 7534/2021; Cass. n. 10138/2020; Cass. n. 21138/2018; Cass. n. 12680/2018)”.

Pertanto, qualora tale documentazione risulti astrattamente idonea a evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, essa può soddisfare l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione, «spettando al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria». Anche in tale fattispecie emerge, dunque, una distribuzione sequenziale dell'onere probatorio: soltanto dopo che l'Ufficio abbia fornito elementi dotati di effettiva capacità dimostrativa sorge l'onere del contribuente di neutralizzarne la valenza mediante prova contraria;

- **l'ordinanza n. 13136 del 7 maggio 2026**, infine, ha affrontato il riparto dell'onere della prova in materia di *transfer pricing* e, in particolare, di finanziamenti infragruppo. La Corte ha ribadito che:

“Tali principi, peraltro, sono già stati affermati, da questa Corte, con riferimento ad ipotesi di finanziamenti infragruppo. Secondo Cass. 20 maggio 2021, n. 13850, “in tema di transfer pricing internazionale, ed in applicazione del criterio di riparto dell'onere della prova, in caso di finanziamento infragruppo, erogato dalla società controllante italiana a una società veicolo estera, l'amministrazione finanziaria deve fornire la prova della transazione ad un tasso di interesse apparentemente inferiore a quello “normale”, quale presupposto della ripresa a tassazione degli interessi attivi sul finanziamento, in tutto o in parte non corrisposti, quantificati in base al tasso di interesse di mercato (osservabile in relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo credit rating dell'impresa debitrice associata), la cui determinazione è quaestio facti demandata al giudice di merito; dopodiché spetta alla società contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'aderenza al tasso di interesse applicato ai tassi di mercato, nel senso che identica transazione tra imprese indipendenti operanti nel libero mercato sarebbe avvenuta alle stesse condizioni finanziarie, oppure dimostrare che il finanziamento gratuito è dipeso da “ragioni commerciali” interne al gruppo, connesse al ruolo assunto dalla controllante a sostegno delle consociate.”.

Anche in questo settore, pertanto, la Cassazione conferma un modello nel quale l'onere iniziale grava sull'Amministrazione, mentre la prova contraria viene posta a carico del contribuente soltanto in un momento successivo.

Nel complesso, dalle pronunce del 2026 emerge un orientamento volto a interpretare l'art. 7, comma 5-bis, in continuità con i principi generali già elaborati in materia di riparto dell'onere probatorio.

La disposizione non introduce un modello autonomo né determina il superamento delle presunzioni, ma rafforza il dovere del giudice di verificare rigorosamente la concreta consistenza degli elementi posti a fondamento della pretesa tributaria.

La **Corte di Cassazione sembra così delineare un equilibrio tra due esigenze: da un lato**, evitare che siano trasferiti sul contribuente oneri probatori relativi ai fatti costitutivi della pretesa fiscale in assenza di un adeguato fondamento normativo o probatorio; **dall'altro**, preservare l'effettività dell'attività di accertamento, consentendo all'Amministrazione di ricorrere agli strumenti presuntivi previsti dall'ordinamento.

Il trasferimento dell'onere della prova contraria sul contribuente presuppone, tuttavia, che l'Ufficio abbia previamente fornito elementi concretamente idonei a sostenere la propria ricostruzione.

In definitiva, le pronunce del 2026 confermano la natura dell'art. 7, comma 5-bis, quale norma di garanzia e di razionalizzazione del sistema probatorio tributario: essa non determina il superamento delle presunzioni né delle regole sostanziali di riparto dell'onere della prova, ma impone che ogni ricostruzione presuntiva della maggiore capacità contributiva sia fondata su elementi concreti, circostanziati e adeguatamente valutati dal giudice.

4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, non può non rilevarsi come le innovazioni introdotte dalla L. n. 130/2022 in materia di onere della prova abbiano significativamente contribuito al riequilibrio del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'intervento normativo appare ispirato all'affermazione di una **concezione unitaria dell'onere probatorio**, secondo cui la parte che formula una pretesa o muove una contestazione è tenuta a dimostrarne la fondatezza.

Ne consegue che, nell'ambito del giudizio avente ad oggetto un atto impositivo, grava sull'**Amministrazione finanziaria** l'onere di provare le violazioni contestate e i fatti costitutivi della pretesa tributaria, mentre incombe sul **contribuente** dimostrare i fatti posti a fondamento della domanda di rimborso, quando questa non consegua al pagamento di somme richieste mediante atti impositivi tempestivamente impugnati.

Al contempo, **il giudice** è tenuto ad annullare l'atto impugnato qualora la prova della pretesa risulti mancante, contraddittoria ovvero insufficiente a dimostrare, in modo puntuale e circostanziato e nel rispetto della disciplina tributaria sostanziale, le ragioni oggettive poste a fondamento della pretesa impositiva e dell'irrogazione delle sanzioni.

La riforma, dunque, si è resa necessaria soprattutto per porre rimedio all'affermarsi di orientamenti giurisprudenziali che, attraverso un'estensione non sempre coerente dei meccanismi presuntivi, avevano progressivamente determinato un aggravamento dell'onere probatorio gravante sul contribuente, giungendo talvolta a richiedere la dimostrazione di fatti negativi o, comunque, di circostanze particolarmente difficili da provare.

In tale prospettiva, **il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 sembra perseguire l'obiettivo di ricondurre il riparto dell'onere della prova entro i principi generali sanciti dall'art. 2697 c.c., valorizzando il principio di effettività della tutela giurisdizionale e della parità delle parti nel processo tributario.**

Tuttavia, l'applicazione della novella non appare ancora del tutto uniforme nella più recente giurisprudenza di legittimità.

Le pronunce della Corte di Cassazione successive all'entrata in vigore della riforma hanno privilegiato una **lettura sostanzialmente conservativa del comma 5-bis, ritenendo che la disposizione abbia in larga misura positivizzato principi già desumibili dall'art. 2697 c.c. e dagli orientamenti precedentemente consolidati.**

Resta, pertanto, da valutare se tale ricostruzione interpretativa sia pienamente coerente con la *ratio* dell'intervento legislativo.

La scelta del legislatore di imporre all'Amministrazione finanziaria un onere probatorio "circostanziato e puntuale", nonché di prevedere espressamente l'annullamento dell'atto impositivo in presenza di prove mancanti, contraddittorie o insufficienti, sembra infatti denotare una precisa volontà di rafforzare le garanzie processuali del contribuente e di superare quegli approdi interpretativi che, anche mediante il ricorso a presunzioni, avevano progressivamente alterato il fisiologico riparto dell'onere della prova.

In questa prospettiva, pur senza determinare un radicale superamento del precedente sistema probatorio, il comma 5-bis può essere letto come un intervento volto a rafforzare la centralità della prova e a garantire un più equilibrato riparto degli oneri probatori nel processo tributario.

Lecce, 15 settembre 2026

Avv. Maurizio Villani

Avv. Federica Attanasi

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it

E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it

Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it