

Per i giudici non sempre la prova ricade sul Fisco

Contenzioso

In alcune sentenze di merito permangono i vecchi criteri di ripartizione (pre riforma)

Si chiede al contribuente di dimostrare l'infondatezza delle contestazioni

Davide Settembre

Onere della prova a carico del Fisco, ma non sempre. Anche dopo l'introduzione del comma 5-bis all'articolo 7 del Dlgs 546/1992, permangono i vecchi criteri di ripartizione dell'onere probatorio, il quale alcune volte grava sul contribuente. È questa una delle indicazioni più pregnanti fornite dalla giurisprudenza di merito sulle questioni applicative della norma introdotta dalla legge 130/22 di riforma del processo tributario e in vigore dal 16 settembre 2022 - che pone a carico degli uffici l'onere di dimostrare la fondatezza delle contestazioni.

L'efficacia della norma

Uno dei dubbi iniziali riguardava l'efficacia della norma, cioè se questa fosse applicabile solo a partire dagli accertamenti notificati dal 16 settembre 2022 oppure già ai processi in corso a tale data. I giudici di merito rispondono per quest'ultima tesi, dato il carattere processuale della norma.

In particolare, la Cgt di primo grado di Milano (sentenza 2005/2023) ha affermato che la norma è applicabile ai processi pendenti alla sua data

di entrata in vigore, richiamando la Corte di Cassazione secondo la quale «la disciplina sopravvenuta si applica, allora, ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione» (sentenza 26283/2022).

Da notare che la medesima posizione è stata espressa, tra gli altri, dai giudici della Cgt di primo grado di Reggio Emilia con le sentenze 293/2022 e 33/12/2023. Del resto, i dubbi sull'immediata efficacia della norma sembrano fugati dalla Cassazione, che con ordinanza 31878/2022, nel decidere un caso che riguardava un'operazione soggettivamente inesistente, si è interrogata (sebbene con esito negativo) sull'impatto che tale norma potesse dispiegare nel caso concreto, confermando implicitamente l'applicabilità immediata anche ai processi in corso.

La ripartizione dell'onere

I giudici hanno pacificamente affermato che la norma in esame non stravolge l'ordinaria ripartizione dell'onere della prova (articolo 2697 del Codice civile) e non addossa tutto l'onere probatorio all'amministrazione. Ne consegue che se l'ufficio, ad esempio, provvede al recupero di alcuni crediti ritenuti inesistenti, spetta al contribuente provare che tali crediti non erano fittizi (Cgt Abruzzo 1/2/2024).

Le presunzioni

Secondo le Corti di merito, la nuova normativa non pregiudica nemmeno la possibilità per gli uffici di fornire la prova mediante l'uso di presunzioni semplici (o "super semplici"). Pertan-

to, una volta assolto da parte dell'amministrazione finanziaria l'onere probatorio, mediante l'uso di indizi gravi, precisi e concordanti, spetta in seguito al contribuente fornire la prova contraria (tra le altre, Cgt Lombardia, sezione Brescia, 3120/2023 e Cgt Napoli 7491/2023).

L'applicazione della norma

La giurisprudenza si è espressa alcune volte a favore, altre contro il contribuente. In alcuni casi, le prove sono state ritenute mancanti. In tal senso, la Cgt Lombardia (citata sentenza 2005/2023) ha esaminato un caso in cui l'ufficio aveva proceduto al recupero a tassazione del maggior reddito di capitale (utili) in capo all'azionista di una società. I giudici hanno annullato l'atto ritenendo che l'ufficio avesse omesso di effettuare qualsiasi verifica del quadro RF della dichiarazione dei redditi, dove in realtà il reddito del contribuente era stato dichiarato.

Stesse conclusioni raggiunte dalla Cgt Puglia che ha ritenuto, nel caso in esame, che l'ufficio non avesse dimostrato (neanche mediante l'uso di presunzioni) come il maggior reddito accertato in capo a una società fosse stato distribuito "in nero" ai soci (sentenza 3/2024).

In altre situazioni i giudici hanno invece ritenuto che gli uffici avessero provato le violazioni contestate. Ad esempio, i giudici della Cgt Lombardia (sentenza 2649/2023) hanno appurato che l'ufficio, nel caso esaminato, avesse provato il coinvolgimento del ricorrente (quale socio occulto) nell'attività illecita della società di fatto verificata, mediante il deposito del processo verbale di constatazione e di altra documentazione.