GIUSTIZIA INSIEME

Diritto tributario

Il riparto dell'onere della prova e la natura del giudizio tributario

di Enrico Manzon

12 maggio 2026

Sommario: 1. Premessa – 2. Natura ed oggetto del processo tributario – 3. Natura del processo ed onere della prova – 4. Disposizioni generali e disposizioni speciali. Analisi dell'art. 7, comma 5 *bis*, d.lgs. 546/1992: i primi due enunciati (liti di impugnazione) – 4.1. Onere della prova tra Statuto e disciplina processuale – 5. Segue, il terzo enunciato (liti di rimborso) – 6. Dottrina vs. giurisprudenza (di legittimità)? – 7. Il test della casistica (ricorrente) – 8. Considerazioni conclusive

---

1. Premessa

Il tema è senza dubbio di grande attualità ed ha – significative – implicazioni di ordine teorico e, allo stesso tempo, pratico. Esso infatti attinge il **cuore** del processo tributario o, più precisamente, della sua parte che attiene al "giudizio di fatto" (sui fatti oggetto del processo).

Per impostare correttamente la dissertazione è tuttavia opportuno invertire l'ordine delle questioni indicate nel tema stesso. Quindi, dapprima, bisogna configurare la sistematica della

natura (dell'oggetto/degli oggetti) del processo tributario, per poi derivarne le considerazioni che più direttamente riguardano la questione dell'onere della prova, del suo riparto e dei principi che governano il pronunciamento del giudice tributario di merito in ordine ai "fatti di causa" o, meglio, sulla/sulle fattispecie concrete dedotte in lite.

Pertanto, farò un sintetico riferimento alle principali problematiche discusse (molto) in dottrina, per poi valutare le posizioni e le prospettive della giurisprudenza, in particolare di legittimità e di questa provando ad individuarne le possibili linee evolutive.

A mio avviso infatti il "diritto vivente" è tutt'altro che consolidato e, soprattutto, è fortemente auspicabile una "riconciliazione" tra dottrina e giurisprudenza in ordine alla – fondamentale – tematica in esame, nella prospettiva della certezza del diritto che è davvero un **bene comune** e che perciò dev'essere l'obiettivo funzionale di tutti coloro che di diritto professionalmente si occupano, nei vari ruoli.

2. Natura ed oggetto del processo tributario

Parto quindi dalla teoria generale dell'oggetto del processo tributario, ma in sintesi estrema, didascalicamente.

Le cause tributarie sono raggruppabili in due categorie principali: liti di impugnazione (d'atto) e liti di rimborso. Le prime esprimono, nei tempi e nei modi previsti dalla legge processuale, l'opposizione ad una pretesa creditoria degli Enti impositori, espressa in un atto (o in più atti) della fase di accertamento o della fase della riscossione; le seconde riguardano un indebito oggettivo affermato dal contribuente che ha assolto una obbligazione tributaria (o più).

In "poche sentite parole" intendo liquidare subito la questione teorica generale sulla natura giuridica rispettiva di queste due categorie generali.

A mio giudizio le cause oppositive promosse dal contribuente hanno contenuto di **impugnazione-merito**, non (meramente) di **impugnazione-annullamento**. Pertanto l'atto impugnato è un "veicolo di accesso" al giudizio, normativamente predeterminato (secondo le previsioni, ancorché non tassative di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992), che induce al giudizio sul **rapporto tributario**, nei limiti dati dalla motivazione dell'atto impugnato medesimo e dai motivi di ricorso.

Questa è la posizione della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (principio di diritto tralatizio) e della prevalente parte della dottrina (per tutti Russo), cui si contrappone una parte minoritaria della dottrina (per tutti Glendi).

Aggiungerei soltanto, come notazione personale, che la recente evoluzione della disciplina normativa porta ulteriore, credo dirimente, conferma a tale teoretica dell'oggetto del processo tributario. Nella nuova disposizione legislativa dell'art. 7 *bis*, legge 212/2000, si ritrova, finalmente, non solo infatti un puntuale ed opportuno chiarimento circa la natura e le cause di annullabilità degli atti impugnabili (in rapporto alle previsioni di nullità e irregolarità, rispettivamente disciplinate dai pur nuovi artt. 7 *ter* e 7 *quater*, stessa legge), ma anche una – chiara – distinzione tra **annullabilità (motivi di)** e **infondatezza (motivi di)**, rispettivamente, dell'atto impugnato e della pretesa creditoria dal medesimo portata.

Il legislatore ha dunque positivizzato la distinzione tra **questioni di legittimità** e **questioni di merito**, sicché se ne evidenzia la correttezza dell'affermazione che il processo tributario d'impugnazione ha un oggetto "tendenzialmente cumulativo"**[1]**, nel senso che può riguardare sia **vizi formali** (di legittimità) sia **vizi sostanziali** ossia pertinenti alla fondatezza della pretesa fiscale. Che quindi in tal caso è, appunto, un processo di **impugnazione-merito**.

Per le **liti di rimborso** vi è da dire, più semplicemente, che c'è un creditore (il contribuente) che chiede di essere ristorato di un indebito oggettivo ossia, nella sostanza, che vi è una contestazione della c.d. *soluti retentio*.

Ciò posto in termini generali, ricorrendo alle categorie classiche del diritto processuale civile, si può quindi affermare che nelle **liti di impugnazione** sono, anche cumulativamente, esperibili un'azione **costitutiva** (di annullamento) e un'azione di **accertamento negativo** (del credito opposto), mentre nelle **liti di rimborso** unica azione esperibile è di **accertamento** (positivo)/ **condanna** (restitutoria).

Ne consegue che nelle prime il contribuente è **attore in senso** (solo) **formale**, ma **convenuto sostanziale**, mentre gli Enti impositori sono **attori sostanziali** e **convenuti in senso** (solo) **formale**; esattamente il contrario è nelle **liti di rimborso**.

3. Natura del processo ed onere della prova

Da questo, breve/minimale, inquadramento teorico generale, derivano dirette conseguenze speculative sul tema dell'onere probatorio e della sua ripartizione, quindi, in termini generali, in

ordine alle regole che disciplinano il **giudizio di fatto** nel processo tributario (nelle tipologie dei processi tributari) di merito, la cui violazione possono costituire i parametri del relativo sindacato di legittimità ad opera della Cassazione.

Come noto, all'interno della disciplina della nuova normativa ordinamentale della giustizia tributaria (legge 130/2022), si è introdotta una disposizione legislativa "di principio", il comma 5 *bis* dell'art. 7, d.lgs. 546/1992. Successivamente sono sopraggiunte altre disposizioni legislative rilevanti con i decreti delegati attuativi della legge 111/2023 (delega fiscale), in particolare la nuova disciplina della motivazione degli atti impositivi (art. 7, comma 1-*bis*, legge 212/2000).

Queste novelle normative, come si vedrà, a ragione, hanno suscitato un notevole interesse dottrinale, con posizioni prevalentemente adesive alle scelte del legislatore, almeno sui profili interpretativi essenziali.**[2]** Minore impatto hanno invece avuto sulla giurisprudenza di legittimità, maggiore sulla giurisprudenza delle Corti di merito.

La ragione di ciò è pratica: la Cassazione ha infatti, consolidatamente, sancito che trattasi di disposizioni sostanziali, non processuali, sicché ne ha limitato l'efficacia *pro futuro* dopo il 16 settembre 2024. Quindi (v. *ultra*), ha sin qui pronunciato solo *obiter dicta*, particolarmente in relazione al comma 5 *bis*, dell'art. 7, d.lgs. 546/1992.**[3]**

Allo stato ed almeno in apparenza, accademia (maggioritaria) e Corte di Cassazione sono su posizioni piuttosto, come dire, "divaricate", se non, più prosaicamente, contrastanti. Ma di questo dirò nelle conclusioni, trattandosi a mio giudizio di un conflitto "virtuale", non (ancora) effettivo.

Di seguito proverò ad articolare quella che è la mia opinione, con la forma sintetica dovuta in questa sede, procedendo sostanzialmente "per tesi".

4. Disposizioni generali e disposizioni speciali. Analisi dell'art. 7, comma 5 *bis*, d.lgs. 546/1992: i primi due enunciati (liti di impugnazione)

In tema di onere della prova e di regole del giudizio di (sul) fatto nel processo tributario, la "disposizione-base" è e rimane l'art. 2697, cod. civ. Si tratta infatti di un principio generale di diritto processuale comune (non tributario), che deve ritenersi pienamente compatibile con le nuove disposizioni legislative di cui si è detto sopra.**[4]**

Tuttavia, è innegabile che con la disposizione speciale di cui all'art. 7, comma 5 *bis*, d.lgs. 546/1992, bisogna necessariamente "fare i conti" ossia, più tecnicamente, appare inevitabile doverne determinare il contenuto e la portata applicativa. Si tratta infatti di una previsione, allo stesso tempo, **innovativa** e **specializzante**. Pertanto, la disposizione legislativa generale e quella speciale devono considerarsi in rapporto di complementarietà. Più precisamente, si può affermare che la speciale dà un **contenuto** (specificamente) **tributario** a quella generale.

Fatte queste premesse, passando all'analisi puntuale del testo della previsione novellante, va rilevato che essa è composta da tre distinti enunciati normativi. I primi due riguardano le **liti di impugnazione**, il terzo quelle di **rimborso**. Vediamoli da vicino.

Il primo periodo ricalca il solco dell'art. 2697, primo comma, cod. civ., ma vi aggiunge lo, specializzante, "concetto-chiave" di *violazioni contestate*.[5] È la configurazione lessicale dell'oggetto giuridico primario dell'affermato onere probatorio dell'Ente impositore, quale **attore sostanziale**, che può concretizzarsi, alternativamente ovvero cumulativamente, sia come fattispecie di **inadempimento** dell'obbligo di contribuzione (in tutte le sue forme e modalità) sia come fattispecie **illecita** tipicizzata dalle norme sanzionatorie (amministrative).

Violazione contestata è quindi una locuzione che meglio descrive il (si attaglia al) rapporto giuridico tributario dedotto in lite, senz'altro più ampia, ma meno generica di *fatto costitutivo*, utilizzata dall'art. 2697, primo comma, cod. civ.

Il secondo periodo contiene una **regola di giudizio**, una **direttiva** alla quale il giudice deve attenersi nella **valutazione delle prove** dei fatti che «fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

In questo enunciato si condensa il nucleo di novità normativa principale del comma 5 *bis* dell'art. 7, d.lgs. 546/1992. Prima della novella infatti, doveva senz'altro considerarsi applicabile (per effetto del rinvio generale di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992) l'art. 116, primo comma, cod. proc. civ., il quale prevede che «il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento». Si trattava pertanto di un vincolo molto lato, che lasciava al giudice tributario di merito un'ampia discrezionalità decisionale sul materiale probatorio.

Secondo la nuova, speciale disposizione legislativa (quindi applicabile in via esclusiva, stante il limite del rinvio di cui all'appena evocata disposizione processual-tributaria), le Corti territoriali dovranno annullare «l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente» a dimostrarne «in modo circostanziato e puntuale» le «ragioni oggettive» di fondatezza.

Prova mancante, prova contraddittoria, prova insufficiente sono dunque i nuovi paradigmi valutativi del giudizio probatorio, gli standard minimi co-essenziali per l'assolvimento dell'onere probatorio ascritto agli Enti impositori, pur rimanendo esenti da tale onere processuale, ex art. 115, cod. proc. civ. (sicuramente applicabile nel giudizio tributario), i **fatti non contestati** e i **fatti notori**.

Senza evocare Copernico, risulta abbastanza chiaro che si tratta di una svolta che, in ordine al giudizio di fatto, allontana il processo tributario dal processo civile e lo avvicina invece a quello penale; che segna il passaggio dalla *preponderance of evidence* alla *clear and convincing evidence*, dal "più probabile che non" alla regola di giudizio "al di là di ogni ragionevole dubbio".**[6]** Che poi in forma sintetica, significa *in dubio contra fiscum*.

A mio avviso di tratta di una scelta legislativa pienamente condivisibile. Il rapporto tributario infatti ha un profondo fondamento costituzionale diretto (artt. 2, 3, 53, Cost.) ed è un rapporto di diritto pubblico. Quindi, il giudizio sui fatti (sulle fattispecie) dedotti dagli Enti impositori deve essere più regolato e stringente di quello delle cause civili che riguardano rapporti esclusivamente tra privati.

Tuttavia, non vi è certo stata una piena equiparazione tra giudizio tributario e giudizio penale, poiché l'enunciato contiene delle significative riserve che, giustamente, secondo la sua propria ontologia, mantengono il primo nell'alveo dei giudizi amministrativi.

Anzitutto, vi è l'espressa riserva di coerenza del giudizio sulle prove con la «normativa tributaria sostanziale», il che, nella sostanza, significa salvaguardia delle presunzioni legali poste in tale disciplina, ma anche, più in generale, delle presunzioni semplici che la medesima espressamente autorizza (ad es. quella di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), dPR 600/1073). Il che induce ad un'interpretazione dei termini "circostanziato e puntuale" seguendo la consolidata giurisprudenza di legittimità sugli artt. 2727, 2729, cod. civ. ossia sulle disposizioni legislative generali che appunto riguardano le presunzioni semplici (in sintesi: valutazione analitica e complessiva degli indizi, ponderazione della loro gravità, gravità, precisione e concordanza).

Siccome non vi sono deroghe espresse all'obbligo della **coerenza** con il diritto tributario sostanziale, deve anche ritenersi che tuttora pienamente ammissibili nel processo tributario siano le specialissime **presunzioni semplicissime** previste dagli artt. 39, secondo comma, lett. d), 41, dPR 600/1073.

Tali, pur necessari, correttivi quindi delineano un "modello di giudizio" (sui fatti) intermedio tra quello del processo civile e quello del processo penale (nel quale presunzioni legali e presunzioni

"semplicissime" sicuramente non hanno albergo). E va sottolineato che questa appare la lettura "di sistema" che ne dà, per così dire, "infralinearmente", anche la Corte costituzionale nella recente sentenza n. 50/2026, dedicata ai rapporti tra processo penale e processo tributario in relazione al – non unico, ma fondamentale – "punto di giunzione" dell'art. 21 *bis*, d.lgs. 74/2000. **[7]**

4.1. Onere della prova tra Statuto e disciplina processuale

Su tale parte della nuova disposizione legislativa va fatta un'ultima considerazione, relativamente alla previsione che ne delimita l'area applicativa agli «elementi di prova che emergono dal giudizio». Questa specificazione potrebbe risultare in contrasto con un'altra previsione normativa di conio recente, secondo la quale «i fatti ed 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» (art. 7, comma 1-*bis*, legge 212/2000). La seconda infatti sembrerebbe precludere qualsivoglia integrazione istruttoria processuale, elevando la fase amministrativa di acquisizione delle prove ("a carico" del contribuente) ad unica sede di formazione del materiale valutativo di fatto. Secondo autorevole dottrina**[8]** si tratterebbe della positivizzazione del principio che "l'amministrazione deve anzitutto provare a sé stessa" la fondatezza della propria pretesa" (nota tesi di Enrico Allorio).

Tuttavia, intendere in modo così radicale il rapporto tra procedimento (amministrativo) e processo su questo snodo cruciale, a mio giudizio, pone dei forti dubbi di legittimità costituzionale. Sterilizzare del tutto l'istruzione probatoria processuale potrebbe infatti porsi in contrasto con i principi sanciti dagli artt. 24 e 111, Cost., che senz'altro presidiano i diritti di tutte le parti di un processo, in tutti i processi, quindi anche degli Enti impositori nel processo tributario.

Appare perciò necessario coordinare le due disposizioni legislative *de quibus* con un'interpretazione "costituzionalmente orientata". In tal senso si può affermare che l'art. 7, comma 1-bis, legge 212/2000, oltre il perimetro dell'istruttoria amministrativa, nell'ambito processuale debba considerarsi quale previsione dell'**onere di allegazione** dei fatti/delle violazioni e delle prove relative, ma che l'**onere probatorio** in senso stretto, disciplinato dall'art. 7, comma 5 *bis*, d.lgs. 546/1992, va collocato (ed assolto) nella "sede propria", che poi è soltanto quella del processo, secondo i principi e le regole del processo medesimo.

In altri termini, più chiari e concreti, deve affermarsi che il comma 1-*bis*, dell'art. 7, legge 212/2000, va – esclusivamente – riferito al procedimento amministrativo di attuazione dei tributi, quale espressione del principio di "unicità" dell'accertamento tributario, considerandolo una "generalizzazione statutaria" di disposizioni legislative speciali quali l'art. 41 *bis* o l'art. 43, dPR 600/1073. Del resto è lo stesso testo normativo ad indurre tale lettura ermeneutica, laddove condiziona la facoltà di modifica/integrazione/sostituzione dei fatti/dei mezzi di prova dell'atto impugnabile all'emanazione di un «ulteriore atto», alla ricorrenza di «presupposti» ed all'insussistenza di «decadenze». Dunque sempre e comunque nella fase procedimentale di attuazione dei tributi.

Di contro, la valenza processuale della disposizione legislativa in esame va confinata nel modulo della "cristallizzazione" dell'oggetto della lite (*quid disputandum*), pacificamente determinato dall'"insieme" formato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso introduttivo, essendone l'ampliamento fortemente ristretto dall'art. 24, comma 2, d.lgs. 546/1992 nonché per il giudizio di appello dall'art. 57, d.lgs. 546/1992.

Quindi, se non può mettersi in dubbio che l'**indicazione dei "fatti"** (delle "violazioni", secondo il nuovo conio normativo) nella motivazione degli atti impositivi si proietta – specificamente – nel processo come un vincolo preclusivo di allegazione per l'attore sostanziale (Ente impositore), non può affermarsi altrettanto in ordine all'**indicazione dei mezzi di prova**, pena una dissimmetria delle posizioni processuali delle parti difficilmente giustificabile in relazione agli artt. 24, 111, Cost., derivandone altrimenti un limite irragionevole al diritto di "difendersi provando" del **convenuto formale** (Ente impositore).

Opinando per un'estensione processuale, automaticamente preclusiva, dell'art. 7, comma 1-*bis*, legge 212/2000, l'**attore sostanziale**, infatti, non potrebbe utilmente dedurre prove a contrasto delle difese ed eccezioni in senso stretto (fatti modificativi, impeditivi, estintivi) del **convenuto sostanziale** (contribuente). Il che appunto rappresenterebbe un *vulnus* di difficile giustificazione costituzionale. Del resto tale facoltà della parte resistente è espressamente prevista dall'art. 23, comma 3, d.lgs. 546/1992 ed è a sua volta controbilanciata, per il ricorrente, dalle previsioni di cui agli artt. 24, comma 2, 32, comma 1, stesso decreto (rispettivamente, motivi aggiunti e deposito di documenti prima della decisione della causa) nonché bilanciabile da parte del giudice con l'esercizio dei suoi poteri istruttori officiosi (ex art. 7, stesso decreto) e, più in generale, ordinatori in attuazione del principio, costituzionale e sovranazionale, del contraddittorio.

Va sul punto infine precisato che questa interpretazione del rapporto tra la disposizione statutaria e disposizione processuale riguarda soltanto la configurazione della dinamica attuativa del principio (esclusivamente processuale) dell'onere probatorio, ma non la – diversa – questione della validità della motivazione dell'atto impositivo impugnabile, sia originario che eventualmente modificato. Si tratta di piani distinti, il cui unico punto di contatto è appunto il sindacato giudiziale di legittimità, ma, come visto, la stessa novella statutaria sulla disciplina dell'invalidità degli atti impositivi ormai chiaramente distingue il piano della legittimità, da quello del merito (fondatezza) della pretesa e consente, in ultima analisi, una cesura più netta tra il procedimento ed il processo.

5. Segue, il terzo enunciato (liti di rimborso)

Sia pure con una formulazione non perspicua, la terza parte del comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. 546/1992, semplicemente ribadisce che nelle liti di rimborso il contribuente ricorrente, **attore sia formale che sostanziale**, è onerato della prova della propria pretesa creditoria. Si tratta peraltro di una pleonastica reiterazione della regola generale di cui all'art. 2697, primo comma, cod. civ., con un'unica precisazione "tributaristica" relativamente alle ripetizioni di somme pagate per effetto della riscossione frazionata in pendenza di lite.

D'altro canto oggetto delle liti di rimborso non è altro che un **indebito oggettivo**, che si differenzia da quello civile per il fatto di trovare titolo "a rovescio" in norme impositrici fiscali.

Pertanto, secondo lo schema tipico processual-civilistico normato dalla appena richiamata disposizione codicistica civile, il contribuente dovrà provare i **fatti costitutivi** della propria pretesa restitutoria, l'Ente (affermato) debitore, quale convenuto **formale e sostanziale**, dovrà provare eventuali **fatti impeditivi** (es. sospensioni di rimborso), **modificativi** (es. pagamenti parziali), *estintivi* (prescrizione del credito azionato).

6. Dottrina vs. giurisprudenza (di legittimità)?

Fatto questo quadro di sintesi dell'attuale – rinnovato – assetto normativo, bisogna passare ad una valutazione dell'impatto che ha avuto nelle categorie degli interpreti. Come detto sopra, le nuove norme hanno suscitato un forte interesse della dottrina, che in prevalenza ne ha accentuato la portata espansiva e financo radicalmente innovativa. Tale impostazione risulta

attecchire nella giurisprudenza di merito, mentre quella di legittimità è attestata su posizioni molto più prudenti, tendenzialmente "conservatrici" (nulla cambia) e più di recente (molto)timidamente "aperturiste".

Quanto alle pronunce della Corte di Cassazione, vi è peraltro da ribadire che si tratta essenzialmente di *obiter dicta*, posto che *in limine* si è sancita la natura "sostanziale", non "processuale", dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992, con la conseguenza della sua applicabilità, *pro futuro*, soltanto dal 16 settembre 2022 e quindi non riferibilità, quale *ratio decidendi*, ai casi fin qui decisi dalla Corte.

Tale questione, pregiudiziale, di diritto intertemporale non pare interessare/vincolare molto la giurisprudenza di merito e peraltro la soluzione nomofilattica risulta quantomeno dubbia in dottrina, profilandosi almeno tre alternative prospettazioni (natura processuale, natura sostanziale, natura intermedia).**[9]** Questo non è luogo di approfondimento di questo complesso tema teorico, ma personalmente ritengo che le norme in materia di onere probatorio e di valutazione delle prove abbiano natura processuale, incidendo sulle modalità di esercizio della *potestas judicandi* e quindi sulla disciplina del processo.**[10]** Pertanto penso che la disposizione legislativa di che si tratta debba applicarsi a tutti i processi in corso e non solo a quelli successivi alla sua vigenza.

Va comunque osservato che il *novum* normativo in esame è "naturalmente" destinato ad avere un maggiore impatto sul giudizio tributario di merito, essendo lo stesso la sede propria dell'attribuzione – in concreto – dell'onere probatorio e della valutazione delle prove, quindi della decisione sui fatti della causa. Le questioni di interpretazione/applicazione delle norme correlative, infatti, possono attingere il giudizio di cassazione esclusivamente attraverso i "filtri" di cui all'art. 360, primo comma, n. 3-4-5, cod. proc. civ. ossia quali prospettati *errores in judicando*, *errores in procedendo* ovvero vizi di motivazione della sentenza impugnata. La Cassazione – di regola e per ruolo istituzionale – non è il "giudice del fatto" sostanziale, ma può esserlo di quello processuale ove dedotti vizi di attività che richiedano un accertamento fattuale.

In altri termini il giudice del merito è chiamato non solo ad **interpretare**, ma anche ad **applicare** direttamente la disposizione legislativa *de qua*, mentre al giudice di legittimità spetta esclusivamente il sindacato su tale interpretazione/applicazione, ma non la diretta applicazione della disposizione legislativa medesima, salvo il caso, meno frequente, di decisione della causa nel merito ex art. 384, secondo comma, cod. proc. civ.

Quindi, in buona sostanza, la Corte di Cassazione in ordine all'ermeneutica applicativa delle nuove norme, può fare due cose: verificare la correttezza dell'imputazione dell'onere della prova, dedotta quale violazione di legge sostanziale ovvero processuale; verificare il corretto esercizio del potere di valutazione delle prove, dedotto quale violazione di legge (sostanziale o processuale che sia) ovvero quale vizio motivazionale. Peraltro, i limiti di questi profili di controllo sono ben segnati da una consolidata giurisprudenza della Corte stessa.

Risulta perciò chiaro che nella concretizzazione della nuova disciplina in questione il ruolo del giudice di legittimità è ben più limitato di quello del giudice del merito, il quale è – istituzionalmente – (quasi) monopolista **giudice del fatto** (delle fattispecie di "violazione tributaria" o costitutive di crediti tributari di rimborso).

Queste puntualizzazioni conducono alle riflessioni conclusive, ove cercherò di evidenziare i principali punti del contrasto dottrina/giurisprudenza (in particolare di legittimità), sottolineandone gli aspetti di mera potenzialità e, allo stesso tempo, le possibili linee evolutive e di ricomposizione. Prima però conviene effettuare un breve *excursus* critico su alcune delle più rilevanti fattispecie concrete nelle quali può testarsi la portata della nuova normativa in questione.

7. Il test della casistica (ricorrente)

Ragionare su questioni puntuali aiuta sempre la speculazione teorica, ché altrimenti rischia di rimanere confinata nella dogmatica astratta, mentre la scienza giuridica è una "scienza pratica", che alla realtà fattuale deve dare delle risposte. Come detto, voglio quindi saggiare con la casistica le premesse teoriche ed ermeneutiche fatte, sia pure in termini molto sintetici e limitati, ai soli fini dell'oggetto del presente contributo.

In tema di reddito di impresa, la deducibilità dei costi viene costantemente ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità come un onere probatorio del contribuente, particolarmente in relazione ai profili della *certezza* e dell'*inerenza*. Vi è tuttavia da chiedersi che natura giuridica abbia il "fatto-costo" o meglio, secondo il lessico dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992, in cosa consista la "violazione" allorché appunto venga contestata la sua sussistenza come componente negativa del reddito. Qualora il costo venga riferito al minor reddito dichiarato e quindi alla (maggior) pretesa creditoria oggetto dell'atto impugnato, si dovrebbe sostenere che l'onere probatorio grava sull'Ente impositore.**[11]** Tale tesi appare convincente, posto che il reddito

imponibile è determinato come somma algebrica delle componenti positive e negative, sicché è il loro complesso che rappresenta la fattispecie (complessa) dedotta in lite e, nello specifico, la "violazione contestata" è appunto la devalutazione di un addendo negativo (il costo).

Questione contermine è quella delle fatture (passive) per operazioni inesistenti, quindi della deduzione dei costi esposti nelle medesime e della detrazione dell'IVA relativa. L'applicazione del principio, rinnovato, dell'onere probatorio è relativamente semplice qualora sia contestata l' **inesistenza oggettiva**, trattandosi di una "violazione" la cui prova è integralmente a carico dell'Ente impositore (ovviamente nella gamma delle prove, anche indiziarie, legittimamente utilizzabili nel processo). Se invece la contestazione è di **inesistenza soggettiva**, la risposta è più complessa. Non è dubbio che l'onere probatorio della inesistenza del soggetto che ha emesso la fattura spetti all'Ente impositore. Qualche perplessità pone invece la spettanza della prova della consapevolezza di tale fatto da parte del soggetto utilizzatore (e che deduce il costo, detrae l'IVA). Si può dire che si tratta di un onere condiviso, anche se nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia UE e della Corte di Cassazione si è progressivamente appesantito quello dell'Ente impositore, di contro alleggerito quello del contribuente, al quale, in ultima analisi, deve addossarsi un dovere di diligenza "professionale" (in riferimento all'art. 1176, secondo comma, cod. civ.).

Altra questione con ampia casistica giurisprudenziale è quella relativa alla presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati nelle società a ristretta base proprietaria. È forse tale questione quella che di più si presta ad uno *stress test* dei *nova* normativi in esame.

Anzitutto non può dubitarsi che, ora come allora, spetti all'Ente impositore la "prova-presupposto" della mancata contabilizzazione di utili societari, in assenza della quale nessuna presunzione di distribuzione ai soci può essere nemmeno ipotizzata. Il problema però è il secondo, conclusivo, *step* della presunzione ossia appunto la distribuzione degli utili extracontabili ai soci.

Ebbene, ritengo che l'analizzato secondo enunciato normativo dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992 (il nuovo criterio di giudizio sostanziale sulle prove) incida in misura rilevante in ordine a tale problema. In particolare la previsione che la "prova sufficiente" a dimostrare le ragioni (il fondamento) della pretesa creditoria erariale debba essere "circostanziata e puntuale" induce ad affermare che la circostanza *de qua* richiede – ora e *pro futuro* – una valutazione probatoria, ancorché presuntiva, più rigorosa che prima della novella.

Ed in realtà, al fine del sindacato circa la corretta applicazione della disposizione da parte dei giudici di merito, non servirebbero grandi mutamenti nella giurisprudenza di legittimità, quanto, semplicemente, una più coerente utilizzazione della consolidata ermeneutica sugli artt. 2727, 2729, cod. civ. Quindi pluralità di indizi, valutazione analitica e valutazione globale.

Pertanto questa "presunzione giurisprudenziale" può divenire il campo di elezione per l'applicazione del nuovo concetto processual-tributaristico di "prova insufficiente" e, in ultima analisi, del principio *in dubio contra fiscum*.

Altra questione ancora può porsi in relazione alle c.d. "presunzioni semplicissime" di cui agli artt. 39, secondo comma, lett. d), 41, secondo comma, dPR 600/1073.

La "clausola di riserva" contenuta nel secondo periodo dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992 («comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale») non lascia dubbi circa la persistente applicabilità di dette previsioni normative speciali, che appunto in quanto tali devono considerarsi di prevalente applicazione rispetto alla norma processuale generale.**[12]** Con una precisazione: la prova del presupposto applicativo delle disposizioni del dPR 600/1973 (e le omologhe del dPR 633/1972) ossia l'inattendibilità delle scritture contabili ovvero l'omissione della dichiarazione annuale, spetta all'Ente impositore e deve essere piena. Pertanto le "presunzioni semplicissime" possono riferirsi soltanto alla determinazione del *quantum debeatur* netto.**[13]**

Infine, per concludere questa rapida rassegna casistica vorrei fare un breve cenno al tema della "vicinanza della prova", spesso usato in giurisprudenza per ribaltare l'onere probatorio sul contribuente.

Convincono gli autori che, per ragioni costituzionali ed unionali (rispettivamente, giusto processo e principio di effettività), affermano la sopravvivenza del criterio valutativo *de quo***[14]**, ma con il temperamento che la "distanza" dalla prova debba essere misurata con un metro più severo, tenuto conto dei rilevanti poteri istruttori degli Enti impositori, mediante i quali tale "distanza" può essere colmata (ad esempio in materia di *transfer price***[15]**).

Comunque sia, la labilità intrinseca di questo metodo valutativo tuttavia può più facilmente aprire la via del ricorso in cassazione per il vizio di attività (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.) consistente nell'erronea attribuzione dell'onere della prova.

8. Considerazioni conclusive

In breve rassegna riepilogativa vanno quindi esposti i principali temi/le principali tesi che si sono affrontati/proposte.

Onere della prova e regole del giudizio sul fatto (sulle fattispecie) sono questioni centrali nella teoria e nella prassi del processo tributario. È ragionevole affermare che le recenti novelle legislative – in particolare l'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992 – hanno introdotto innovazioni importanti in relazione a tali questioni.

È emersa e tuttora sussiste una rilevante divaricazione tra dottrina e giurisprudenza di legittimità nella ermeneutica dei *nova* normativi. Tuttavia va sottolineato che i principi di diritto fin qui emersi dalla Cassazione sono, essenzialmente, *obiter dicta*, posto che, in via pregiudiziale, la Corte ha affermato che detta novella dell'art. 7, d.lgs. 546/1992 ha natura di "norma sostanziale", dunque applicabile soltanto dal 16 settembre 2022. Quindi quanto affermato nei giudizi di legittimità fin qui definiti non costituisce *ratio decidendi* in senso stretto.

Pertanto l'effettiva "misura" della portata innovativa degli enunciati della nuova disposizione processuale, in particolare la nuova "direttiva" al giudice del merito circa la valutazione del materiale probatorio, deve essere ancora determinata dalla Cassazione con "valore di precedente". Tale, complessa, questione di diritto deve quindi considerarsi tuttora pienamente aperta alla valutazione nomofilattica.

Poiché la giurisprudenza di legittimità è sempre più permeabile e permeata dai principi e dei valori, interni e sovranazionali, del "giusto processo", si può ragionevolmente pronosticare che la stessa possa evolvere nel senso di riconoscere la – forte – portata innovativa delle disposizioni legislative esaminate, anche nei termini che si sono esposti sopra; che pertanto si concretizzi nel "diritto vivente" un effettivo ribilanciamento delle posizioni delle parti del processo tributario sul terreno, fondamentale, del giudizio di fatto.

Qualche, ancorché minima,**[16]** apertura in tal senso è stata acutamente colta in dottrina.**[17]** La prognosi sulla "vita giuridica" delle nuove norme è dunque favorevole, ma tuttora riservata.

---

[1] Consolo-D'Ascola, *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, *Agg.*, V, Milano, 2001, 473, 482-483.

[2] Senza alcuna pretesa di esaustività: A. CONTRINO, *Irragionevolezze ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle società*, n. 2/2023, 299 ss.; P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Rivista telematica di diritto tributario*; M. GOLISANO, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 15 giugno 2023; A. CARINCI, *Riparto dell'onere della prova. Una prima tesi più tradizionalista*, in *Ius*, 17 marzo 2023; E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, n. 40, 2022, 3807 ss; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n.1/2023, 25 ss.; V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2023, 603 ss; F. GALLO, *L'onere della prova nel processo tributario a seguito della riforma ex lege 130/2022*, in questa *Rivista,* 4 novembre 2025; A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà del contribuente e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in questa *Rivista*, 14 marzo 2023; C. GLENDI, *La regola (pre)finale al non liquet nel novissimo processo tributario riformato*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2025, 1223 ss; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.LGS. n. 546 del 1992*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2023, 43 ss.; 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 *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2024, 1682 ss.; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3/2022, 324 ss.; S. MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 3/2021, 603 ss.; G. VANZ, *Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario* , 13 marzo 2025; A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2023, 331 ss.

[3] *Ex multis*, v. Cass. 31878/2022, 2746-18764-20816/2024. Si tratta di un *trend* giurisprudenziale del tutto consolidato.

[4] In tal senso la dottrina prevalente; v. tra gli altri F. GALLO, *op. cit.*, G. MELIS, *op. cit.*, 1691; A. VIOTTO, *op. cit.*, 332-333.

[5] Cfr. G. MELIS, *op. cit.*,1691.

[6] V. F.GALLO, *op. cit.*; G. MELIS, *op. cit.*, 1701; A. VIOTTO, *op. cit.*, 336.

[7] In questo senso, F. TUNDO, *La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis, d.lgs. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 24 aprile 2026.

[8] F.GALLO, *op. cit.*

[9] G. MELIS, *op. cit.*, 1684.

[10] Cfr. G. CHIOVENDA, *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Vol I, Roma, Società editrice "Il Foro italiano", 1930, 16 ss.

[11]Cfr. F. GALLO, *op. cit.*

[12] Cfr. G. MERCURI, *op. cit.*, 373.

[13] Così, condivisibilmente, A. GIOVANNINI, *op. cit.*; adesivamente, v. V. FICARI, *op. cit.*, 613.

[14] G. MELIS, *op. cit.*, 1703 ss; A. VIOTTO, *op. cit.*, 341 ss.

[15] G. MELIS, *op. cit.*, 1704.

[16] Cass. 16629-16493/2024, ma si tratta invero di brevissime considerazioni infratestuali e comunque di *obiter dicta* "prospettici", insomma "rondini" che non fanno primavera.

[17] F. GALLO, *op. cit.;* G. MELIS, *op. cit.*, 1708.

Testo – riveduto, ampliato e corredato di note – della relazione svolta al Convegno *Il diritto di difesa nel quadro delle riforme fiscali*, organizzato dall’Associazione dei commercialisti difensori tributari – ACDT del Veneto, in Vicenza il 7 novembre 2025.