

**NOTA INFORMATIVA 4/2025:**

**LA SVOLTA NELL'ONERE DELLA PROVA NEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI**

Negli atti impositivi l'ufficio delle imposte deve ora dimostrare in modo circostanziato e puntuale che il contribuente ha commesso violazioni tributarie, quali sono le deduzioni di costi, le detrazioni d'imposte e le fruizioni di agevolazioni fiscali, indebitamente operate. In mancanza di tale dimostrazione, che l'Ufficio deve dare allegando i relativi mezzi di prova fin dall'emissione dell'atto impositivo, il giudice, su ricorso del contribuente, annulla l'atto impositivo.

## L'onere della prova negli accertamenti tributari

Nei ricorsi contro gli avvisi di accertamento, essendo dedotto in causa un diritto di credito contestato, quello dell'amministrazione finanziaria fondato sulla commissione di una o più violazioni tributarie, spetta al creditore dare la prova delle violazioni e del conseguente proprio credito. Stabilisce infatti l'art. 2697, co. 1, cod. civ., che *"Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento"*, e nel caso di specie il diritto dedotto in giudizio, a seguito della *vocatio* operata dal contribuente, è il diritto di credito per imposta e sanzioni vantato dall'ufficio impositore.

L'onere della prova è uno dei cardini su cui si fonda e quindi si snoda il processo; nel contenzioso tributario l'onere probatorio è stato raggiunto da progressive modifiche che negli ultimi due anni e mezzo hanno assunto rilevanza tale da sconvolgere vecchi assiomi.

Da un lato, a conferma di un progressivo spostamento, in via generale, dell'onere della prova tra le due parti contendenti – fisco e contribuente – e dall'altro lato, quale suggello ma anche premonitrice di un nuovo indirizzo, è intervenuta la Cassazione, 25 ottobre 2021, n. 29856, che così si è pronunciata: *"È ormai ius receptum nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697 c.c., e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria, che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa (v. ex multis Cass. Civ., Sez. 5, n. 1946 del 10/02/2012; Sez. 5, n. 13665 del 05/11/2001; Sez. 1, n. 2990 del 23/05/1979, Rv. 399324)"*.

Meno di un anno dopo, il legislatore ha spostato l'attenzione da chi, in passato identificato nel contribuente, doveva dimostrare la deducibilità di un costo, la detrazione di un'imposta o l'applicazione di un'agevolazione tributaria, a chi, ora individuato nell'ente impositore, ha l'onere di provare in modo circostanziato e puntuale la commissione di una condotta prevista e sanzionata quale violazione tributaria.

Il legislatore, infatti, ha iniziato stabilendo, a partire dal 16.9.2022 con l'art. 7, co. 5 *bis*, D. lgs 546/1992, che *"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, ... le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni"*. Ne consegue che oggetto di prova nel giudizio tributario è la fondatezza delle contestate violazioni e sanzioni tributarie; pertanto, il giudice, dovendo decidere sulla base delle prove risultanti dagli atti del processo, da chiunque fornite (fisco, contribuente, terzi: art. 115 cod. proc. civ.), è tenuto ad annullare l'atto impositivo se le prove indicate dall'Amministrazione, che non siano già acquisite agli atti, non sono circostanziate e puntuali.

Poco dopo un anno, ovvero dal 18.1.2024, il legislatore, integrando con i commi 1 e 1 *bis*, l'art. 7 dello *statuto dei diritti del contribuente*, ha introdotto un'ulteriore innovazione: la motivazione degli atti, a pena di annullabilità, deve indicare non solo *"i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche"* della decisione amministrativa, ma anche e specificatamente *"i mezzi di prova su cui si fonda la decisione"*, mezzi di prova che *"non possono successivamente essere modificati, integrati o sostituiti"*, salvo che venga notificato, entro l'originario termine di decadenza, un ulteriore atto basato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Quindi l'ufficio delle imposte, salvo l'esistenza di specifiche norme a proprio favore, è il contendente che deve dimostrare al giudice che la prova oggettiva delle violazioni tributarie accertate risulta nell'atto impositivo impugnato dal contribuente e negli atti del processo in maniera circostanziata e puntuale, pena l'annullabilità dell'atto impugnato.

9 gennaio 2025