



TAX JUSTICE DGT - UPDATE

Settembre 2025

***La prova nel processo tributario dopo la
riforma fiscale:
giurisprudenza a confronto
nell'interpretazione dell'art. 7, comma 5-bis***

La legge 31 agosto 2022, n. 130, ha disposto l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 con l'obiettivo di *"superare tutte quelle inversioni probatorie via via elaborate nel tempo dalla giurisprudenza, quali eccezioni al generale onere della prova gravante in capo al fisco per porlo invece in capo al contribuente"* e di attivare *"una modifica culturale, un cambio di mappe cognitive per quanto riguarda l'inversione dell'onere della prova nel rapporto tra ordinamento tributario e contribuente. Si è messo un punto da valorizzare, che naturalmente non è esaustivo, ma che vale come luce per indicare il cammino nuovo, senza che questo scardini il meccanismo delle regole dell'ordinamento."* (dal resoconto della seduta 4 agosto 2022, Senato della Repubblica).

I giudici della Corte di Cassazione sono rimasti fermi sulle loro posizioni. Viceversa, la giurisprudenza di merito alcune volte ha preso le distanze dagli impulsi ermeneutici provenienti dalla Suprema Corte optando per l'interpretazione evolutiva della novella, tesa ad alleggerire il peso probatorio a carico dei contribuenti e, in buona sostanza, a riversarlo tutto sull'Amministrazione, eccettuate le liti da rimborso.

Indice

I. Sintesi introduttiva	3
II. Tesi innovativa	5
III. Tesi classica.....	9
IV. Considerazioni conclusive	14

I. Sintesi introduttiva

Nel dibattito politico e giuridico apertosi l'indomani della presentazione del disegno di legge di riforma della giustizia tributaria, poi divenuto [legge 31 agosto 2022, n. 130](#), ha particolarmente catturato l'attenzione la nuova disciplina processuale in materia di onere della prova.

Una questione che, fino ad allora, in mancanza di una norma espressa e puntuale che se ne occupasse, era stata lasciata alle ricostruzioni giurisprudenziali e dottrinarie.

L'[art. 6 della citata legge n. 130/2022](#) ha modificato l'[art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) aggiungendo il comma 5-bis, che così recita:

Art. 7 comma 5-bis
«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».

Sul tema tanto si è scritto, prima e dopo la riforma. Sterminata è la letteratura.

Il presente lavoro non vuole surrogare o integrare i pregevoli contributi dottrinari. L'analisi sarà statica: ci si limiterà a fotografare sommariamente le due letture che la giurisprudenza di prossimità dà della novella al solo scopo di evidenziare il contrasto giurisprudenziale che si è venuto a registrare.

Quindi, si ritiene sufficiente introdurre l'argomento rammentando come, prima del 2023, si dibattesse sull'opportunità di applicare anche nel diritto processuale tributario l'[art. 2697 cod. civ.](#)

Art. 2697 cod. civ.
Onere della prova

*«Chi vuol far valere un diritto in giudizio **deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.** 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.».*

Alla tesi favorevole, condivisa in giurisprudenza (valgano, su tutte, la [Cassazione 16.02.2007 n. 3676](#) confermata dalle [Sezioni Unite 10.05.2016 n. 9451](#)), si contrapponeva l'idea che l'architettura impugnatoria del processo, l'esistenza di una pregressa fase amministrativa di accertamento del tributo nell'ambito della quale l'ente

impositore disponesse di penetranti poteri istruttori e, infine, la non sempre lineare distinzione pratica tra fatti costitutivi, modificativi, impeditivi ed estintivi della pretesa fiscale ostassero alla trasponibilità della regola processual-civilistica ex [art. 2697 cod. civ.](#) all'interno del processo tributario.

Il problema della distribuzione dell'onere della prova, pertanto, veniva risolto invocando il **principio di vicinanza (o riferibilità o disponibilità)** degli elementi di prova riguardanti i fatti allegati a fondamento delle domande e delle eccezioni articolate in giudizio, sulla falsariga di quello che accade nel processo amministrativo per effetto del disposto dell'[art. 64 cod. proc. amm.](#)

In questa disputa si è inserito il Legislatore del 2022 con l'intenzione di dettare egli stesso, in via imperativa, le coordinate giuridiche.

Le pronunce della Suprema Corte hanno d'altro canto interpretato il [comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), come norma riproduttiva ed esplicativa del previgente regime probatorio, che persevera nell'onereare:

- l'Amministrazione finanziaria, attore in senso sostanziale, ad allegare e provare i fatti dimostrativi della legittimità della pretesa fiscale, se del caso anche mediante presunzioni

(semplici o semplicissime) già nella motivazione dell'atto di accertamento senza possibilità di integrazione postuma;

- il contribuente, nel ricorso introduttivo del giudizio, a esplicitare i fatti modificativi, impeditivi ed estintivi dei diritti del Fisco (su tutti, la decadenza del potere di accertamento) nonché i fatti costitutivi di propri diritti (al rimborso, a esenzioni, ad agevolazioni, a regimi fiscali privilegiati: per esempio, l'inerenza di costi ai fini della loro deducibilità; in continuità si veda, a titolo esemplificativo, [C.G.T. di Roma, 17.02.2025, n. 2082](#), secondo cui *"la prova delle condizioni che giustificano il riconoscimento dell'esenzione [...] spetta a chi sostiene di averne diritto, anche per il criterio della vicinanza della prova [...] spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della esenzione"*).

Si vedano, *ex multis*, [C. Cass., sez. trib., 27.10.2022, n. 31878](#) e, tra le

recentissime, [C. Cass., sez. trib., 21.01.2025 n. 1466](#).

Così riassunta la questione in termini generalissimi, resta da dire come dall'analisi di un *parterre* di sentenze pronunciate nei primi cinque mesi del 2025 (dunque, a due anni dalla riforma), tra le quali sono state selezionate quelle reputate più rappresentative delle tesi sul campo, emerga la posizione minoritaria delle Corti di giustizia tributaria che propendono per una lettura in chiave innovativa del nuovo [art. 7, comma 5-bis](#), quale norma speciale del settore tributario, che, salve le liti da rimborso, fissa la regola della generale spettanza della prova in capo all'ente impositore.

II. Tesi innovativa

L'art. 7, comma 5-bis, è norma innovativa

Ne esaltano l'originalità, appunto l'effetto innovativo dell'ordinamento tributario, le Corti di giustizia tributaria dell'Abruzzo, di Padova, di Pesaro, di Roma, di Salerno e Venezia.

La loro sembra essere una presa di posizione netta: l'onere probatorio è uno

e uno soltanto, tutto a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Dinanzi alla [C.G.T. dell'Abruzzo \(29.04.2025, n. 286\)](#) si discuteva dell'**imponibilità IVA** ex [art. 8-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) di un'operazione di **vendita di uno yacht**.

Una società maltese lo ha acquistato dalla controllante sudafricana e poi rivenduto a un cittadino irlandese. Ha ricevuto direttamente dal compratore irlandese un acconto, mentre il saldo finale le è stato corrisposto da un'altra società maltese, costituita dall'acquirente e alla quale questi aveva trasferito la provvista.

Per l'Agenzia delle Entrate l'operazione sarebbe intercorsa solo formalmente tra due soggetti passivi IVA, trattandosi in realtà di cessione a privato consumatore (il cittadino irlandese). Il che escluderebbe l'uso commerciale dell'imbarcazione.

La società maltese, appellante, si è difesa sostenendo che lo yacht fosse destinato all'attività commerciale di noleggio.

La Corte è dell'idea che il nuovo [comma 5-bis](#) "*costituisce una innovazione importante nei rapporti tra fisco ed i contribuenti e non può ritenersi solo un principio pleonastico o superfluo*", che la lettura svalutativa datane dalla Corte di

Cassazione “ha riguardato solo la casistica in cui siano ravvisabili presunzioni legali” e che altrimenti opinando si dovrebbe “concludere che è inutile l’inserimento da parte del legislatore di una norma di Legge (seppur non scritta benissimo) in un testo importante, che disciplina il processo tributario, finanche in un settore regolato dalla riserva di Legge di cui all’art. 23 Costituzione” operando un’*interpretatio abrogans* della norma.

Nel caso di specie, a fronte di una pertinente prova documentale dello svolgimento dell’attività di diporto, l’Ufficio, anziché confutare in maniera specifica i profili fattuali e giuridici dell’operazione di compravendita comprovati dalla Società, si è limitato ad addurre elementi che solo in via ipotetica deporrebbero per un uso della barca a fini non commerciali.

La [C.G.T. di Padova \(12.05.2025, n. 267\)](#) si è occupata della attuale valenza della **presunzione giurisprudenziale di vantaggiosità delle attività svolte da un Consorzio di bonifica** per il solo fatto che l’immobile di proprietà del contribuente ricada nel perimetro del piano di classifica.

Il giudice, in adesione alla tesi del ricorrente, ha riconosciuto che “[L]a situazione è radicalmente cambiata con

l’entrata in vigore della Legge n. 130/2022, che ha aggiunto il comma 5-bis all’art. 7 D. Lgs. n. 546/1992”, il quale “ha modificato la portata applicativa delle presunzioni giurisprudenziali”, di modo che “l’onere probatorio grava sempre sul Consorzio, a prescindere dalla presenza o meno del piano di classifica e dell’insistenza dell’immobile nel perimetro di contribuenza”. E dunque, in tanto il contributo consortile è esigibile in quanto il Consorzio dimostri l’effettività e la concretezza del beneficio recato al fondo.

La controversia decisa dalla [C.G.T. di Pesaro \(02.05.2025, n. 111\)](#) trae origine da un avviso di accertamento di maggiori imposte IRES, IRAP e IVA, che la società contribuente (esercente attività di consulenza amministrativa) avrebbe versato in misura minore rispetto al dovuto grazie a un’operazione di **frode fiscale (consistita nella fatturazione di operazioni oggettivamente inesistenti e nella sovrapproduzione di altre prestazioni di servizi rese a una cooperativa sociale)** architettata e attuata dall’amministratore e dal consulente fiscale, al quale si contestava la colpevole partecipazione alla frode.

L'avviso di accertamento è stato impugnato dal commercialista che, fra l'altro, ha paventato il vizio di difetto di prova. E il giudice, individuata la *ratio* del nuovo [comma 5-bis](#) nell'esigenza di *"dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova, superando così la portata dell'articolo 2697 c.c. e, cioè, la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario, di dinamiche essenzialmente privatistiche"*, ha concluso che nel caso di specie l'Ufficio non fosse riuscito a provare opportunamente gli addebiti mossi in quanto le circostanze fattuali dalle quali avrebbe presunto la fraudolenza del disegno evasivo e del dolo del consulente fiscale non possedevano i caratteri della gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge.

Avanti alla [C.G.T. di Roma \(28.04.2025, n. 5684\)](#) è stato impugnato un avviso di rettifica e liquidazione della **maggior imposta di registro** dovuta per un atto di compravendita immobiliare.

Il giudice ha accolto il ricorso dal momento che l'atto era fondato esclusivamente sullo scostamento tra il valore dichiarato nel contratto e i valori OMI di immobili aventi caratteristiche simili, i quali però non hanno di per sé attitudine probatoria del valore venale del bene se non assistiti da altri elementi

probatori che, insieme, conferiscano al ragionamento presuntivo dell'Amministrazione finanziaria i consueti attributi di gravità, precisione e concordanza.

E ciò a maggior ragione *"alla stregua dell'art. 7, comma 5-bis...gravando ormai sull'ufficio impositore, in prima battuta, l'onus probandi della (legittimità della) pretesa impositiva che, attraverso l'atto emesso nei confronti del contribuente, è tenuto a fornire prova esaustiva circa le violazioni contestate, senza differenziazioni in ordine alla tipologia di contestazioni mosse"*.

La [C.G.T. di Salerno \(09.05.2025, n. 2757\)](#) si è occupata della **presunzione giurisprudenziale di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati accertati a carico di una società a ristretta base azionaria**, ritenendo che essa non abbia, da sola, alcuna capacità dimostrativa della legittimità della pretesa fiscale di pagamento della maggior imposta, ma solo valenza di mero indizio. La presunzione dev'essere accompagnata da altri riscontri probatori gravi, precisi e concordanti da cui inferire con relativa certezza che le somme presuntivamente sottratte a imposizione dalla società siano poi confluite nel patrimonio dei soci.

Il perché all'Amministrazione finanziaria sia richiesto questo rigoroso atteggiamento probatorio? Per l'impossibilità di concepire, già sul piano della teoria generale, la prova da parte del contribuente di un fatto negativo (qual è la non percezione di quota parte dei guadagni extracontabili) e perché "[T]ale onere probatorio appare ancora più stringente dopo la novella legislativa".

Ancora la [C.G.T. di Salerno \(13.05.2025, n. 2784\)](#) ha deciso in senso favorevole alla società un caso di contestazione di evasione delle imposte IRES, IRAP e IVA, nel quale sarebbero state coinvolte la società verificata, quella ricorrente e un'altra società, tutte - secondo l'assunto dell'Ufficio - di fatto amministrate dalla stessa persona. Sempre a dire dell'Agenzia, la frode fiscale sarebbe stata messa in atto anche attraverso una **occulta cessione d'azienda** dalla società verificata alle altre due, con conseguente responsabilità solidale delle cessionarie. Il giudice, aderendo alla *"prospettiva dell'onere probatorio rafforzato di cui all'articolo 7, comma 5 bis"*, ha giudicato inidonei gli elementi valorizzati dall'Agenzia delle Entrate per suffragare la sua tesi e, in particolare, quella dell'esistenza di una cessione d'azienda

fraudolenta, smentiti da una serie di altri dati ben messi in evidenza dalla difesa anche per mezzo di una relazione tecnica e che l'A.F. non è stata capace di neutralizzare.

La [C.G.T. di Venezia \(04.03.2025, n. 140\)](#) ha annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti di due società dello stesso gruppo, cui era stata contestata la violazione della disciplina del **transfer pricing** e, per l'effetto, la debenza di una maggiore IRES (alla controllante) e di maggiori IVA e IRAP (alla controllata).

Anche questo giudice ha riconosciuto un contenuto innovativo all'[art. 7, comma 5-bis](#), quale norma che prevede *"un maggiore rigore nell'individuazione delle prove da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale deve provare i presupposti di fatto e di diritto della pretesa erariale"*, che ha introdotto *"una nuova regola di giudizio che il giudice è chiamato a rispettare, ma anche una nuova "consistenza" della prova, la quale deve essere idonea a dimostrare in modo circostanziato e puntuale la pretesa tributaria"*, e che, in definitiva, *"a differenza delle previsioni recate dall'art. 2697 c.c., non richiede ad ognuno degli attori del giudizio di attivarsi per fornire, ciascuno, per l'Amministrazione finanziaria la prova, e*

per la parte ricorrente la controprova della spettanza, nel merito, della somma accertata e pretesa dall'Ufficio, ciò in quanto, esprimendosi in termini di prova, sufficiente, circostanziata, puntuale e non contraddittoria, delle ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione della sanzioni avanzata dall'ente, la stessa non potrà che essere letta ed intesa quale elemento di conferma conclusiva del legittimo operato della parte che ha promosso il proprio atto".

Sulla base di queste premesse, ha giudicato troppo bassa la qualità gli atti di accertamento in quanto fondati su un'istruttoria approssimativa.

Queste stesse considerazioni giuridiche sono state ribadite dalla [C.G.T. di Venezia \(07.03.2025, n. 145\)](#) pronunciatisi in materia di **indennità di volo** corrisposte da una compagnia area spagnola al personale assunto in Italia, a dire dell'Ufficio assoggettate parzialmente a tassazione in violazione dell'[art. 51, comma 6, del TUIR \(D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917\)](#).

Il giudice ha dato, però, ragione alla ricorrente, avendo essa dimostrato documentalmente che tutti i contratti di lavoro erano stati stipulati in Italia e, quindi, di avere una stabile organizzazione in Italia.

III. Tesi classica

Il comma 5-bis non smentisce, ma conferma, la giurisprudenza classica in materia di onere della prova

La maggioranza della giurisprudenza di merito si pone in continuità col decennale orientamento, propenso a diversificare gli oneri probatori in relazione alle specificità degli illeciti fiscali contestati dall'Amministrazione finanziaria. Questa ripartizione dell'incombenza probatoria rappresenta il logico corollario delle regole ritraibili dall'[art. 2697 cod. civ.](#) e dal principio di vicinanza della prova, che spostano il peso della prova a volte sull'Ufficio altre volte sul contribuente a seconda del tipo di violazione.

S'inserisce in questo filone la [C.G.T. di Bari \(05.05.2025, n. 1038\)](#) che, alla doglianza del ricorrente circa la mancata prova da parte dell'Agenzia dell'**oggettiva inesistenza delle operazioni fatturate**, ha risposto come "il nuovo comma 5-bis...non modifica, nella sostanza, i consolidati principi sul riparto dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente" e, dunque, la prova possa essere offerta dall'ente impositore anche

attraverso presunzioni semplici, superabili dal contribuente mediante la dimostrazione dell'effettività dell'operazione.

Dello stesso avviso è ancora la [C.G.T. di Bari \(12.05.2025, n. 1121\)](#) chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di un avviso di accertamento che rettificava il reddito d'impresa di una società per **indeducibilità di alcuni costi non inerenti**. Avvertito che *"il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria"*, la Corte ha ritenuto che gli elementi offerti dall'Agenzia delle Entrate per presumere il difetto di inerenza all'attività di impresa fossero stati contraddetti dalla documentazione prodotta dalla società ricorrente.

In senso analogo si è mossa la [C.G.T. del Piemonte \(28.01.2025 n. 88\)](#) sempre in tema di prova dell'effettività e inerenza dei costi all'attività di impresa. Il giudice ha reputato che dev'essere il contribuente a sobbarcarsi del relativo

onere, trattandosi di un fatto costitutivo della sua pretesa all'applicazione di un carico tributario più leggero. La Corte piemontese ha dato seguito al tradizionale principio giurisprudenziale per cui *"è il contribuente che invoca la detrazione/deduzione a dover dimostrare, ai sensi dell'art. 2697 c. c., ai fini della richiesta della detrazione/deduzione delle spese sostenute, che le operazioni passive sono state effettuate in stretta connessione con le finalità imprenditoriali: perché invoca un regime fiscale più favorevole e derogatorio rispetto alla regola, sicché è ovvio e naturale che debba provare il fatto costitutivo della propria pretesa"*.

Anche la [C.G.T. di Benevento \(23.05.2025, n. 750\)](#), in materia di illegittima detrazione IVA per contabilizzazione di **operazioni soggettivamente inesistenti**, ritiene che il *"comma 5-bis...non preclude di certo la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di ricorrere alla prova per presunzioni. Come osservato dalla S.C... non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia"*. Nel caso di specie, la società non è riuscita a ribaltare la presunzione che essa fosse a conoscenza o potesse conoscere con

l'impiego dell'ordinaria diligenza la natura di cartiera delle fornitrici e, quindi, il carattere fraudolento delle operazioni (cfr. [C.G.T. di Bergamo, 05.05.2025, n. 234](#), per la quale *"il comma 5 bis dell'art.7 d.lgs. n.546/1992, introdotto con l'articolo 6 della L. n. 130/2022, non ha sostanzialmente mutato quanto già normativamente previsto, come ha confermato la Cassazione..."*).

Parimenti la [C.G.T. di Bergamo \(30.04.2025, n. 225\)](#) ha ritenuto attualmente pienamente utilizzabile la prova per presunzioni non legali, purché basata su indizi gravi, precisi e concordanti. Il [comma 5-bis](#) – ha chiosato il giudice – *"ribadisce quanto già espresso dall'art. 2697 c.c."*. Non lo ha convinto il ricorrente, secondo cui, viceversa, la novella precluderebbe all'A.F. l'utilizzo di presunzioni comportanti un'inversione dell'onere della prova (eccettuate, ovviamente, quelle legali).

Muovendo da questo assunto, è risultato facile per la Corte sostenere la persistente validità della **presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili** accertati in ragione della sola ristrettezza dell'assetto societario (in questi termini anche la [C.G.T. di Lecce, 18.04.2025, n. 731](#), per la quale

"l'Ufficio resistente non doveva provare l'effettiva percezione degli utili ma solo la ristretta base azionaria...").

Davanti alla [C.G.T. di Cosenza \(16.05.2025, n. 3438\)](#) si stava discutendo di **IMU**. Il ricorrente, a giustificazione del mancato pagamento, aveva opposto di non vantare alcun diritto reale sul bene. La Corte cosentina ha deciso in senso favorevole al contribuente per essersi il Comune limitato a effettuare una consultazione incrociata delle banche dati senza aver approfondito il tema cruciale del possesso dell'immobile, la cui dimostrazione doveva ritenersi a suo carico in quanto presupposto (soggettivo) della pretesa fiscale. Infatti, secondo giurisprudenza consolidata, l'onere di provarne i fatti costitutivi incombe sull'Amministrazione finanziaria così come impone la disciplina dettata dall'[art. 2697 cod. civ.](#) e *"[I]l formante giurisprudenziale...ha trovato di recente una conferma normativa con il nuovo comma 5-bis"*.

Opinione condivisa anche dalla [C.G.T. di Enna \(20.05.2025, n. 591\)](#), a mente della quale *"il comma cinque-bis... è di portata non innovativa ma di più pregnante valenza interpretativa"*. Anche in questo caso il Comune non avrebbe fornito prova sufficiente dei

presupposti della pretesa di pagamento della **TARI**.

Sulla spettanza delle **agevolazioni prima casa ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale** si è pronunciata [la C.G.T. di Firenze \(22.04.2025, n. 324\)](#). Acquistato un secondo immobile entro un anno dalla vendita del primo, relativamente al quale aveva dichiarato di adibirlo ad abitazione principale, l'Agenzia delle Entrate ha contestato al contribuente il diritto al beneficio fiscale dopo aver accertato che il bene appena acquistato era oggetto di un contratto di locazione transitorio che, alla luce dell'entità del canone annuo, avrebbe deposto per una concessione totale, e non parziale, del godimento.

Ricordato che "[A]i sensi dell'art. 7, c. 5-bis, d.lgs. 546/92, l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate [...]. Per giurisprudenza consolidata, di contro, la dimostrazione della ricorrenza dei requisiti a sostegno della spettanza di agevolazioni tributarie grava sul contribuente", la Corte ha accolto il ricorso per aver il ricorrente esaurientemente assolto il proprio onere probatorio in ordine alla effettiva destinazione dell'immobile ad abitazione principale.

In materia di **contributi da pagare al Consorzio di bonifica** si segnala una sentenza della [C.G.T. di Lecce \(15.05.2025, n. 863\)](#). Avendo ritenuto legittima la presunzione di esistenza del beneficio, il giudice è giunto a conclusioni opposte a quelle cui era pervenuta la C.G.T. di Padova (già sopra analizzata). Ha infatti rammentato che *"il piano di classifica e ripartizione prodotto dal Consorzio resistente va qualificato come presunzione iuris tantum dell'esistenza del beneficio, stante l'incontroversa ricomprensione dei fondi nel perimetro consortile, sicché grava sul contribuente medesimo l'onere di superare la presunzione relativa di vantaggiosità specifica, mediante prova contraria. Sarebbe, infatti, giuridicamente erroneo sostenere, argomentando in base al nuovo standard probatorio richiesto nel processo tributario, che l'introduzione del comma 5-bis abbia tolto legittimità alla prova tramite presunzioni... non risultano introdotti oneri di prova più pesanti a carico dell'ente impositore. Ciò implica la perdurante applicabilità dell'art. 2727 c.c."*.

Cosicché ha rigettato il ricorso del consorziato per non aver egli dimostrato che dalle opere eseguite dal Consorzio non gli è derivato alcun beneficio.

Uguualmente, per la [C.G.T. di Modena \(12.05.2025, n. 178\)](#) *“non si tratta di un aspetto di assoluta novità nell'assetto processuale tributario [il comma 5-bis] in quanto da sempre si afferma che l'ente impositore in quanto attore in senso sostanziale deve provare i fatti costitutivi della propria pretesa ex art. 2697”*. La causa riguardava un avviso di accertamento con cui l'A.F. recuperava a tassazione IRAP e IVA i costi connessi alle prestazioni che alla società ricorrente erano state fatturate da altra società svolgente un'**abusiva attività di somministrazione di manodopera**, mascherata da una serie di contratti di appalto. Il ricorso è stato accolto, avendo l'Amministrazione fornito abbastanza elementi per ritenere configurata la fattispecie illecita.

Negli stessi identici termini si è espressa sempre la [C.G.T. di Modena \(21.05.2025, n. 197\)](#) in un caso di contabilizzazione di **spese** di noleggio auto con conducente, a dire dell'Agenzia delle Entrate **non deducibili per difetto di inerenza** rispetto all'attività di associazione professionale. L'epilogo processuale è stato favorevole all'associazione poiché documentalmente dimostrata l'inerenza dei costi contestati e, quindi, un fatto impeditivo ai sensi dell'[art. 2697 cod. civ.](#)

[civ.](#) L'epilogo processuale è stato favorevole all'associazione poiché documentalmente dimostrata l'inerenza dei costi contestati e, quindi, un fatto impeditivo ai sensi dell'[art. 2697 cod. civ.](#)

Nel medesimo solco si pone la [C.G.T. di Parma \(16.05.2025, n. 173\)](#), relativa ad un avviso di accertamento del **maggior reddito di lavoro dipendente** rilevante ai fini IRPEF. Al contribuente è stata contestata l'omessa dichiarazione di compensi ricevuti fuori busta dal datore di lavoro e mascherati sotto la dicitura “rimborso spese”, prive di documentazione giustificativa (né prodotta dal contribuente a richiesta dell'Ufficio, né rinvenuta dalla Guardia di Finanza presso la sede sociale).

All'eccezione di mancato assolvimento dell'onere della prova come da nuova formulazione dell'[art. 7, comma 5-bis](#), essendosi l'A.F. limitata a recepire le risultanze delle verifiche *in loco*, la Corte ha obiettato che *“in applicazione dei criteri di cui all'art. 2697 c.c. - non ritiene possa attribuirsi all'Ufficio l'onere di provare che l'odierno ricorrente non abbia consegnato la documentazione giustificativa delle spese affrontate e rimborsate, trattandosi di prova negativa...La non ascrivibilità all'Ufficio dell'onere di provare la non avvenuta*

consegna dei documenti [...] discende pure dal principio di vicinanza della prova che è connaturato al disposto dell'[art.2697](#) cit.".

Si cita infine la [C.G.T. di Salerno \(21.05.2025, n. 2926\)](#) dinanzi alla quale è stato trattato un caso di indebita detrazione dall'IVA dei costi della merce acquistata da fornitori qualificabili come società cartiere. All'amministratore della società l'Ufficio ha irrogato le sanzioni previste dalla legge sull'assunto che avesse verosimilmente tratto beneficio dall'evasione fiscale perpetrata dalla persona giuridica.

Il giudice ha accolto il motivo di ricorso con cui è stato fatto valere il difetto di imputabilità dell'illecito dopo aver precisato come in tanto l'amministratore possa essere chiamato a rispondere in solido in quanto risulti provato che l'ente sia un mero schermo fittizio e sia l'amministratore il vero beneficiario della violazione. La prova che gli obiettivi illeciti dell'amministratore siano assorbenti rispetto a quelli della società grava sull'Amministrazione, costituendo tale situazione il fondamento della pretesa di pagamento delle sanzioni amministrative.

IV. Considerazioni conclusive

Le sentenze analizzate fotografano la spaccatura in giurisprudenza sul significato da assegnare al nuovo [art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992](#).

Quel che si vuole evidenziare con il raffronto tra le varie posizioni giurisprudenziali passate in rassegna non è il radicato convincimento di questi giudici circa la attuale bontà dell'interpretazione pretoria tradizionale in materia di riparto degli oneri della prova, quanto piuttosto indagare che sia perdurante la compatibilità del sistema delle presunzioni ex artt. [2727-2729 cod.civ.](#) con la novella legislativa del [comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#).

È questa la chiave di lettura delle sentenze finora esaminate, tra le quali una colpisce in particolare proprio perché tiene distinti i due profili della qualità dello *standard* probatorio (sottolineata dal legislatore), da un lato, e del veicolo per raggiungere quello standard, dall'altro (rappresentato anche dalle presunzioni). Il riferimento è alla [C.G.T. della Campania, 29.04.2025 n. 3322](#): prima afferma che "[S]econdo una parte della dottrina che il Collegio intende condividere poiché l'ermeneusi si fonda sul dato prettamente letterale della norma, la novella avrebbe imposto uno standard probatorio più elevato a

carico dell'attore sostanziale (che è l'amministrazione finanziaria che deve provare la fondatezza della pretesa erariale) rispetto al passato prevedendo al contempo una valutazione più rigorosa da parte dell'organo giudicante di tale compendio probatorio", per poi affrettarsi a precisare che "[I]nvero, però, la rivalutazione dei criteri di riparto dell'onere della prova, ai fini che interessano in questo giudizio, non è idonea a sovvertire l'onere probatorio

che incombe sul contribuente nei casi di presunzioni legali o giurisprudenziali fondate su un materiale indiziario connotato da gravità, precisione e concordanza... il principio affermato nel citato art. 5 bis non contrasta con il sistema delle presunzioni" (il caso riguardava un accertamento di presunta distribuzione ai soci degli utili extracontabili da parte di una società a ristretta compagine sociale).

Direttore
Luigia Caputo

Direzione I - Normativa Affari giuridici e Magistrati

Responsabile
Maria Rita Sidoti

Ufficio V
Analisi del contenzioso tributario e gestione della
banca dati

Autori
Clelia Passerini
Sebastiano Pisasale
Nicolò Stefanelli
Carmine Marrazzo

Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma
E-mail: dgt.direzione1.uff05@finanze.it
Internet: www.dgt.mef.gov.it