

## La riforma del processo tributario

### Parere dell'esperto

#### Gli interventi per la deflazione / snellimento del contenzioso

di **Alessandro Foderà**

Manager Bernoni Grant Thornton

Le novità approntate dal Parlamento incidono su taluni aspetti, importanti, di alcuni istituti deflativi del contenzioso tributario, nonché sulle istanze presentate dai contribuenti per richiedere la sospensione degli atti impositivi/esattivi.

L'istituto deflativo del reclamo mediazione, che si applica sostanzialmente a ogni tipologia di lite (ad eccezione di quelle aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea) il cui valore è non superiore ad Euro 50.000, prevede che - prima di introdurre il ricorso presso il giudice tributario - sia esperita tra contribuente e amministrazione finanziaria/ agente della riscossione/ ente locale una preventiva...

*continua all'interno*



### Overview

#### Le principali novità introdotte

di **Giulio Tedeschi**

Partner Bernoni Grant Thornton

È entrata in vigore lo scorso 16 settembre 2022 la riforma del processo tributario approvata dal parlamento (legge 31 agosto 2022, n. 130). È un provvedimento che abbraccia plurimi aspetti del rapporto "fisco-contribuente" e non riguarda solo aspetti, per così dire, procedurali che riguardano i professionisti addetti ai lavori. Questo numero di TopHic vuole, pertanto, sintetizzare le principali novità secondo...

*continua all'interno*

### Approfondimento

#### Le novità in tema di prova dopo la riforma della Legge n. 130 del 2022

di **Marco Pane**

Manager Bernoni Grant Thornton

Il legislatore nazionale con la recente riforma del processo tributario ad opera della Legge n. 130 del 2022, ha introdotto significative novità in tema di riparto dell'onere probatorio e di testimonianza scritta, modificando l'art. 7 del DLgs. 546 del 1992. Con riferimento al primo profilo, viene finalmente sancito che è l'Amministrazione Finanziaria a dover provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impositivo, mentre grava sul contribuente la prova in materia di rimborso. Come è stato autorevolmente osservato, la finalità della norma è...

*continua all'interno*



## Overview

### Le principali novità introdotte

di **Giulio Tedeschi**

Partner Bernoni Grant Thornton

È entrata in vigore lo scorso 16 settembre 2022 la riforma del processo tributario approvata dal parlamento (legge 31 agosto 2022, n. 130).

È un provvedimento che abbraccia plurimi aspetti del rapporto “fisco-contribuente” e non riguarda solo aspetti, per così dire, procedurali che riguardano i professionisti addetti ai lavori.

Questo numero di TopHic vuole, pertanto, sintetizzare le principali novità secondo l’angolazione di tutti gli attori interessati: i professionisti, l’amministrazione finanziaria, ma anche i clienti (quindi tutti i contribuenti).

Nel presente contributo verrà tratteggiato l’impianto normativo della riforma.

Seguirà poi un approfondimento sul tema delle “prove” che regolamentano il dibattimento, con la novità della prova testimoniale scritta.

Infine il parere dell’esperto che si soffermerà sugli aspetti conseguenti alla “soccumbenza” in giudizio, anche alla luce delle modifiche apportate agli istituti della “mediazione” e della “conciliazione”.

L’inquadramento non può che iniziare dalla precisazione sulle motivazioni che hanno indotto questa riforma. Essa si incastra nel più ampio contesto dei provvedimenti che l’Italia si è impegnata ad adottare per il PNRR.

Uno degli obiettivi negoziati con la commissione europea nell’ambito del citato PNRR riguardava la “velocizzazione” dei processi tributari e in particolare l’ingolfamento che si registra presso la Corte di Cassazione. L’obiettivo ha pertanto per oggetto la riduzione entro giugno 2026 della durata media dei processi in Cassazione per almeno il 40% (oggi la durata del processo tributario presso la Corte di Cassazione ha una durata media di oltre 1.300 giorni avvicinandosi pertanto ha una durata di circa 4 anni. Se si considerano anche i tempi medi della durata di un processo nei primi 2 gradi di giudizio assai lunghi, ben si comprende l’esigenza avvertita da tutti di una riduzione dei tempi).

Si consideri inoltre che oltre il 42% di contenziosi civili pendenti in Corte di Cassazione sono di natura tributaria.

L’esigenza di una velocizzazione è del tutto evidente e non riguarda solo la maggior efficienza del rapporto “fisco – contribuente”, ma anche per aspetti di competitività del nostro “sistema paese”, inclusa l’ottica degli investitori esteri.

Un primo pilastro su cui si fonda la riforma è stato quello di introdurre un ruolo autonomo e professionale del giudice tributario prevedendo l’istituzione di un’apposita Magistratura a tempo pieno. È stato previsto un articolato calendario di concorsi per l’arruolamento del giudice professionale a tempo pieno, ancorché sia evidente che l’obiettivo richiede dei tempi (quantomeno l’organizzazione e la tenuta dei concorsi).

Si è poi osservato un ampio numero di processi tributari di importi esigui: oltre il 40% dei contenziosi tributari e di importo inferiore a 3.000 euro.



Da qui la decisione di devolvere a un giudice monocratico le competenze per i contenziosi cd. “minori”.

In questo contesto deve essere ricordata la nuova classificazione delle commissioni tributarie (sino a ieri, provinciali e regionali per i 2 gradi di giudizio) in “Corti di giustizia tributaria di primo grado” e “Corti di giustizia tributaria di secondo grado”. Sono ovviamente classificazioni terminologiche, ma che possono indicare un maggior orientamento alla giustizia tributaria specialistica.

Quali le altre novità in sintesi? Provo a schematizzarle:

- nuova regola sul riparto dell’onere probatorio e ammissibilità della prova testimoniale (di cui nell’approfondimento);
- creazione di una sezione civile presso la Corte di Cassazione specificatamente deputata alle sole controversie fiscali, soprattutto per lo smaltimento degli attuali contenziosi pendenti;
- velocizzazione nella trattazione delle sospensive in presenza dell’esecutività degli atti impugnati;
- possibilità di evitare la produzione di garanzie per ottenere la sospensione per parziale degli atti impugnati (di cui al punto precedente) qualora il contribuente abbia conseguito nell’ultimo triennio una votazione significativa in sede di dichiarazione annuale con la cd. “bollino di affidabilità fiscale”. Quindi rilevanza del giudizio, quantitativo, che deriva da questa “certificazione di qualità fiscale”;

- maggiore responsabilizzazione economica delle parti nei casi di mancata conciliazione o di mediazione fallita, che si riverbera sulle spese di soccombenza. Qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall’altra parte senza giustificato motivo, la parte soccombente sarà onerata del pagamento delle spese di giudizio maggiorate del 50%;
- ampliamento del ricorso alla giustizia digitale, codificando la possibilità per le parti di partecipare alle udienze da remoto. In particolare, l’udienza si terrà a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo. Invece, le udienze dinanzi la corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 si svolgeranno esclusivamente a distanza (salva la possibilità di chiedere l’udienza in presenza per comprovate ragioni).

Un ultimo aspetto da segnalare riguarda il provvedimento che intenderebbe ridurre il contenzioso pendente attraverso una “definizione agevolata”.

È disposta, con scadenza al 16 gennaio 2023 (perché il 14 gennaio è sabato), la possibilità di richiedere la definizione agevolata di taluni giudizi tributari pendenti avanti alla Corte di Cassazione, secondo due ipotesi peraltro, a parere del sottoscritto, limitata a poche posizioni, stante i limiti dimensionali previsti dalla legge:



- una prima ipotesi consente di definire le liti pendenti nei casi in cui l'agenzia delle entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti 2 gradi di giudizio. L'ulteriore condizione è che il valore della lite non sia superiore a 100 mila euro. La lite può essere chiusa, su istanza della parte, previo pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia;
- una seconda ipotesi consente di definire le liti pendenti alla medesima data nei casi in cui l'agenzia delle entrate risulti soccombente in tutto o in parte in uno dei 2 gradi di giudizio. L'ulteriore condizione è però in questo caso che il valore della lite non sia superiore a 50 mila euro. La lite può essere chiusa, su istanza della parte, previo pagamento di un importo pari al 20% della controversia.

Si precisa che per "liti pendenti" si intendono quelle per le quali il ricorso per Cassazione è stato notificato alla controparte entro il 16 settembre 2022 (ovvero la data di entrata in vigore della L. 130/2022).

Come si può ben comprendere vi è innanzitutto da svolgere un'analisi del "costo-beneficio" caso per caso e poi confrontare tali benefici con i rischi processuali che derivano dall'assunzione (o dalla non assunzione) della decisione di aderire alla definizione agevolata. I tempi si appalesano più brevi di quanto non possa immaginarsi, motivo per il quale è necessario individuare immediatamente le posizioni agevolabili.

Il principale "neo" che si può osservare da questa riforma concerne, a parere del sottoscritto, nel mancato sganciamento del MEF (Ministero dell'Economia e delle Finanze) dall'organizzazione procedurale delle Corti di giustizia tributaria in quanto l'Amministrazione finanziaria è parte del giudizio. Sarebbe stato auspicabile sganciare il rapporto di dipendenza della giustizia tributaria nei confronti del MEF. Si pensi al caso dell'istituto della mediazione tributaria, viene organizzata e gestita dalla stessa amministrazione finanziaria che ha emesso gli avvisi di accertamento e/o gli avvisi di liquidazione, quando, invece, sarebbe stato più corretto farla gestire da un organo terzo e imparziale.

Ci si poteva aspettare una riforma più incisiva? Oggettivamente potevano esserci ulteriori aree di intervento, ma l'importante è stato dare l'avvio a questa riforma non solo per soddisfare gli impegni presi con la commissione europea, ma per fornire un segnale di indirizzo su una materia assai delicata.

L'auspicio è ora che i tanti adempimenti attuativi trovino luce nei tempi prefissati, a partire dai concorsi per il reclutamento dei giudici che andranno a costituire la magistratura tributaria professionale.



## Il parere dell'esperto

### ***Gli interventi per la deflazione / snellimento del contenzioso: novità in materia reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale e tutela cautelare***

di **Alessandro Foderà**  
Manager Bernoni Grant Thornton

Le novità approntate dal Parlamento incidono su taluni aspetti, importanti, di alcuni istituti deflativi del contenzioso tributario, nonché sulle istanze presentate dai contribuenti per richiedere la sospensione degli atti impositivi/esattivi.

#### **Reclamo mediazione**

Tale istituto-deflativo, che si applica sostanzialmente a ogni tipologia di lite (ad eccezione di quelle aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea) il cui valore è non superiore ad Euro 50.000, prevede che – prima di introdurre il ricorso presso il giudice tributario - sia esperita tra contribuente e amministrazione finanziaria/agente della riscossione/ente locale una preventiva fase di mediazione volta a trovare un punto di accordo e scongiurare l'insorgere della lite.

Come noto, il principale limite dell'istituto deriva dal fatto che il mediatore non è un soggetto terzo, bensì un organo "interno" della stessa parte pubblica.



Tipicamente pertanto, prima di questa riforma, il contribuente che presentava reclamo - con o senza una proposta di mediazione, ma certamente richiedendo il sostanziale riconoscimento delle proprie ragioni - vedeva queste ultime quasi sempre integralmente rigettate, poiché per il mediatore le conseguenze dell'eventuale accoglimento in giudizio delle ragioni del contribuente - già avanzate in fase di reclamo - erano sostanzialmente irrilevanti.

Il "flop" dell'istituto, come pensato ante-riforma, è ben sintetizzato dalle impietose statistiche (Rendiconto generale dello Stato - anno 2021 - predisposto dalla Corte dei Conti): nel 2021, a fronte di oltre 35mila istanze di mediazione presentate, soltanto il 6,7% si è chiusa con un accordo fra l'ufficio e il contribuente.



Si prevede invece adesso che, in caso di accoglimento in giudizio delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione da una delle due parti, l'altra parte (soccumbente) è automaticamente condannata alle spese di giudizio (che nel caso del reclamo peraltro sono maggiorate del 50 per cento).

Questa novità, che apparentemente mira a responsabilizzare sia la parte pubblica sia quella privata, inciderà in verità maggiormente sulla prima, in quanto si specifica ulteriormente che la predetta condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

### **La conciliazione giudiziale**

A differenza del reclamo, questo istituto mira a deflazionare la lite quando essa è già iniziata e già pertanto sottoposta al vaglio del Giudice tributario. Tipicamente, la conciliazione ante-riforma avveniva su impulso delle parti.

Qui la riforma agisce su due aspetti.

Il primo è relativo alle liti, il cui valore è inferiore ad Euro 50.000 (in sostanza le liti reclamabili), rispetto alle quali si introduce la possibilità per il giudice (in entrambi i gradi del giudizio di merito) di formulare la proposta di conciliazione.

La novità introdotta potrebbe in linea teorica avere risultati apprezzabili, dal momento che una proposta di conciliazione proveniente dal Giudice di fatto potrebbe costituire una sorta di "anticipazione" dell'esito del giudizio: ben potrebbe, pertanto, sensibilizzare le parti ad accordarsi.

Qualche dubbio sorge tuttavia in merito ad alcuni paletti fissati dal legislatore:

- Il primo è relativo al fatto che la proposta del giudice può avvenire "riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione"; a ben vedere, l'inciso potrebbe avere l'effetto di scoraggiare l'intervento del Giudice proprio su quei casi più complessi dove invece l'autorevolezza di una proposta da lui formulata potrebbe indurre le parti a più miti consigli;
- Il secondo è relativo alla soglia quantitativa, che di fatto taglia fuori le cause di importo più rilevante, dove forse ci sarebbe un maggiore interesse (sia da parte dell'erario, sia da parte del contribuente) a trovare un accordo al fine di stabilizzare e rendere certo il rapporto tributario.

Il secondo aspetto su cui agisce la riforma è relativo alle spese di giudizio in caso di soccombente. In questo caso, sempre col fine di sensibilizzare le parti a trovare un ragionevole "compromesso" e così deflazionare la lite, si prevede l'automatica maggiorazione del 50% delle spese di giudizio per quella parte che, senza giustificato motivo, abbia rifiutato la proposta di conciliazione (proposta dall'altra parte o dal Giudice), quando il riconoscimento giudiziale delle pretese della parte che non ha accettato tale proposta risulti inferiore al contenuto della proposta medesima.

L'intento di questa novità pare apprezzabile, anche se nella pratica – ante riforma – le proposte di conciliazione raramente si formalizzavano (salvo ovviamente nel caso di raggiungimento dell'accordo).



Senza obblighi di deposito in giudizio delle proposte di conciliazione formulate dalle parti, la norma rischia pertanto di restare lettera morta.

### **La tutela cautelare**

La riforma, sempre con l'apprezzabile obiettivo di migliorare il funzionamento della macchina giudiziaria, agisce anche sulle tempistiche delle istanze di sospensione giudiziale e sul loro funzionamento.

Come noto, le istanze sono proposte dai contribuenti al fine di scongiurare il pregiudizio economico-patrimoniale che può derivare dall'esecutività dell'atto impositivo o della riscossione.

Le statistiche dicono che ante-riforma solo un terzo delle istanze di sospensione giudiziale è stato deciso: di questo terzo, oltre la metà è stato deciso oltre 180 giorni dalla proposizione dell'istanza. E' evidente che tale situazione esponeva i contribuenti al rischio probabile di un'esecuzione, soprattutto in quelle corti di giustizia tributarie dove vi sono forti arretrati e, quindi, accade spesso che le istanze non siano nemmeno trattate.

Con la riforma si riduce il termine concesso per la fissazione dell'udienza di trattazione della sospensiva da 180 a 30 giorni, decorrenti dalla proposizione dell'istanza.

L'intervento sarà risolutivo? Probabilmente no. Non è stata, infatti, prevista la perentorietà del termine per la fissazione dell'udienza nel termine di 30 giorni (in analogia, peraltro, con quanto era disposto in vigore del termine di 180 giorni).

E' chiaro che se lo "sforamento" del termine previsto dalla Legge non implicherà alcuna seria conseguenza, la novità non produrrà alcun effetto benefico per i contribuenti.

Per altro verso (riguardante il meccanismo di funzionamento della fase di tutela cautelare) si dispone che l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia: in sostanza, si introduce il divieto per il Giudice di decidere, nel merito, durante la fase cautelare.

Ante-riforma, infatti, (anche a causa di un certo orientamento delle giurisprudenza di legittimità) era considerata legittima la decisione nel merito resa in fase cautelare. Le parti, in tali casi, perdevano la possibilità di depositare ulteriori documenti e memorie, con evidenti limitazioni del proprio diritto di difesa e del contraddittorio processuale.

### **Conclusioni finali**

Le novità introdotte, connotate dall'apprezzabile intento di migliorare la giustizia tributaria - riducendo la litigiosità e velocizzando i procedimenti - rischiano tuttavia di essere vanificate da alcuni paletti posti dal legislatore (i.e.: soglie numeriche, limitazioni all'ambito di applicazione, assenza di conseguenze in caso di violazione delle regole procedurali) che appaiono il frutto di una non adeguata ponderazione dei loro risvolti sul processo. Permangono, inoltre, ancora immutate tutte le criticità - ormai note - dell'istituto della reclamo che, in assenza di un mediatore effettivamente "terzo", continuerà verosimilmente a non produrre alcun apprezzabile e rilevante effetto sulla deflazione delle liti minori.



## Approfondimento

### Le novità in tema di prova dopo la riforma della Legge n. 130 del 2022

di **Marco Pane**  
Manager Bernoni Grant Thornton

Il legislatore nazionale con la recente riforma del processo tributario ad opera della Legge n. 130 del 2022, ha introdotto significative novità in tema di riparto dell'onere probatorio e di testimonianza scritta, modificando l'art. 7 del DLgs. 546 del 1992.

Con riferimento al primo profilo, viene finalmente sancito che è l'Amministrazione Finanziaria a dover provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impositivo, mentre grava sul contribuente la prova in materia di rimborso.

Come è stato autorevolmente osservato, la finalità della norma è quella di cristallizzare all'interno del processo tributario il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria quale attore in senso sostanziale confermando l'applicabilità della regola civilistica prevista dall'art. 2697 c.c.

Sulla base di questa norma, sussiste quindi l'onere di provare per la Amministrazione Finanziaria il presupposto del tributo, gli elementi in base ai quali ha operato la quantificazione e se ha impiegato un particolare metodo accertativo, la sussistenza dei presupposti che ne legittimano l'adozione.

La regola dell'Amministrazione quale attore in senso sostanziale ha conosciuto in passato delle deroghe soprattutto a opera della giurisprudenza ed è proprio a tale proposito che si auspica per il futuro che il regime delle presunzioni legali, previsto dalla normativa di diritto tributario sostanziale e notoriamente a favore dell'ente impositore, venga applicato tenendo in considerazione i principi ispiratori della stessa riforma, ovvero quelli di assicurare una maggiore qualità delle sentenze ed inoltre che gli atti impositivi siano sorretti da elementi puntuali e circostanziati della pretesa tributaria.

L'onere della prova, invece, a carico del contribuente nelle liti da rimborso prevede che lo stesso sia tenuto a provare la sussistenza dei presupposti del diritto di credito e a evidenziare tutte quelle circostanze che riducono (es. deduzioni o debiti da cui discende l'abbattimento del reddito imponibile) o elidono il tributo (es. fattispecie esentative).

Ciò detto, con riferimento invece al secondo profilo correlato alla novità della prova testimoniale, giova evidenziare sin da subito che essendo il giudizio tributario caratterizzato da una istruttoria prevalentemente documentale, non può che essere salutata con favore una norma che rafforza il diritto di tutela giurisdizionale del contribuente e che è volta a garantire il c.d. giusto processo.





La novità si innesta nelle attuali dinamiche del processo tributario dove le c.d. prove atipiche (es. le dichiarazioni di terzi) stanno assumendo sempre maggiore rilevanza, anche grazie alla recente evoluzione giurisprudenziale ed è applicabile ad una molteplicità di fattispecie come quelle riguardanti le contestazioni sulla fittizietà di determinate fatture ovvero quelle riguardanti la determinazione sintetica del reddito, ovvero ancora le contestazioni riguardanti la residenza fiscale delle persone fisiche.

### **Il tenore letterale dell'art. 7 comma 5 bis del D.Lgs. 546 del 1992**

Dopo aver accennato brevemente alle più significative novità collegate al regime delle prove, pare opportuno esaminare il tenore letterale delle stesse disposizioni e procedere con una descrizione delle casistiche a cui i principi espressi potrebbero in concreto applicarsi.

A tal proposito, si ricorda che la norma dispone 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, 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."

La prima parte della norma esprime proprio la regola dell'incombenza dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria e conferma il ruolo della stessa quale attore in senso sostanziale, dovendo provare i fatti costitutivi della pretesa ai sensi dell'art. 2697 c.c..

Come anticipato, tuttavia, per casistiche di grande importanza la prova è stata addossata dalla giurisprudenza al contribuente, come nel caso dei giudizi connessi all'inerenza dei costi e alla relativa deducibilità, fondati sul disconoscimento da parte dell'ente impositore dell'economicità delle operazioni poste in essere dal contribuente.

Da ora in poi questo principio di derivazione giurisprudenziale dovrebbe venir meno, ma ovviamente ciò non muta la procedura che sta alla base della formazione dell'avviso di accertamento. In questo senso, come autorevolmente osservato, il funzionario sarà sempre obbligato a richiedere i documenti giustificativi dei costi sostenuti e il contribuente non potrà limitarsi a sostenere che ora l'onere della prova incombe in capo all'Amministrazione Finanziaria, dovendo egli ancora dimostrare pena la soccombenza in giudizio la significatività dei documenti prodotti.



Ciò detto, la seconda parte della norma evidenzia invece il fatto che il giudice sarà legittimato ad annullare l'atto impositivo non solo in assenza della prova dei fatti costitutivi della pretesa, ma anche quando quella prova sia contraddittoria o insufficiente e non siano state circostanziate e puntualizzate le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva. Il tenore letterale della disposizione rende chiara l'intenzione del legislatore di approfondire il grado di dettaglio sia degli avvisi di accertamento che delle sentenze, con evidenti conseguenze anche sulla motivazione degli atti impositivi che a questo punto dovrà risultare rafforzata, "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale".

L'ultima parte della norma, infine, precisa che spetta al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, confermando un principio largamente consolidato a livello giurisprudenziale con la sola esclusione delle fattispecie in cui questi rimborsi derivino dal pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati. Detta regola vale sia per i casi di diniego espresso che per i casi di diniego rifiuto.

### Le casistiche

Come anticipato pare utile ora procedere con un breve excursus dei casi in cui questa regola del riparto dell'onere probatorio può incidere in maniera significativa.

Ritornando alla fattispecie dell'inerenza dei costi e relativa deduzione, pare potersi concludere alla luce dei sopra richiamati principi che:

- in caso di contestazione, è l'Amministrazione finanziaria a dover provare l'indeducibilità di un costo e la non inerenza all'attività esercitata dal contribuente (non si potrà più affermare che per dedurre un costo è il contribuente a doverne provare l'inerenza);
- l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a fondare l'avviso sul solo fatto che un costo è "antieconomico".

Ciò del resto in coerenza con l'evoluzione del concetto di inerenza, elaborato sulla base della disciplina di diritto tributario sostanziale che non prevede più un'inerenza di tipo quantitativo ma un'inerenza di tipo qualitativo.

Altra fattispecie, dove la nuova regola potrà incidere sul riparto degli oneri probatori in maniera significativa è quella relativa al *transfer pricing* ed in particolare ai giudizi riguardanti le transazioni *intercompany* e le verifiche basate sui metodi c.d. reddituali.

Infatti, diversamente dal passato, l'Amministrazione Finanziaria dovrà ora fornire in giudizio piena prova, "circostanziata e puntuale", delle "ragioni oggettive" per cui i prezzi *intercompany* non risultino conformi a quelli praticati in regime di libera concorrenza, risultando insufficiente la mera allegazione in giudizio dell'esistenza di transazioni tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale.

In mancanza, l'applicazione dei metodi reddituali, come il metodo TNMM (*Transactional Net Margin Method*) risulterà inaffidabile, senza la possibilità di invertire l'onere probatorio sul contribuente mediante il principio di vicinanza alla prova.



Come noto, si era andato sviluppando un orientamento giurisprudenziale secondo cui il contribuente aveva l'onere di dimostrare che i corrispettivi fossero in linea con il principio di libera concorrenza, essendo teoricamente il soggetto più vicino alla prova. Infatti, ancora nel 2021 con la sentenza n. 19166 la Suprema Corte ha affermato che “la prova dell’Agenzia delle Entrate non riguarda il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l’esistenza di transazioni con imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, di cui all’art. 9 del D.P.R. 917 del 1986, mentre incombe sul contribuente, in base alle regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. ed in materia di deduzione fiscale, l’onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi “normali” alla stregua dell’art. 9 del D.P.R. 917 del 1986.”

Da ora in avanti, invece, con l’obiettivo, si auspica, di arginare la diffusione nel processo tributario di principi giurisprudenziali deroganti al criterio generale di ripartizione dell’onere della prova, come quello relativo alla vicinanza della prova, l’Amministrazione Finanziaria sarà tenuta ad effettuare, un’analisi di comparabilità, identificando le società comparabili sulla base delle caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati, un’analisi funzionale e un approfondimento della disciplina contrattuale e applicando i criteri e le guidelines stabiliti dall’OCSE.

Infine, con riferimento alle ipotesi di frodi carosello e in particolare alla fattispecie di detrazione IVA collegata a operazioni inesistenti, non basteranno più semplici sospetti a far sì che l’onere probatorio si ribalti in danno del contribuente.

Il Fisco, in modo puntuale e non contraddittorio dovrà dimostrare che il contribuente sapeva della frode, magari producendo email, testimonianze di terzi, documenti che dimostrano la retrocessione del denaro oppure il pagamento a soggetti diversi dal reale fornitore. E solo a questo punto, il contribuente dovrà dimostrare che non poteva sapere della frode, avendo adottato una condotta diligente.

#### **La prova testimoniale e il nuovo comma 4 dell’art. 7 del D.Lgs. 546 del 1992**

L’altra importante novità si rinviene nella disciplina dell’istruttoria del processo tributario, come sopra anticipato. Anche in questo caso è opportuno partire dal tenore letterale della disposizione, ricordando che la stessa prevede che *“Non è ammesso il giuramento. La Corte di Giustizia Tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all’art. 257 – bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.”*



Analizzando la norma, quindi, risulta evidente che sussistono due tipologie di limiti circa l'assunzione della testimonianza scritta, uno di tipo di processuale collegato al requisito della necessità e l'altro di tipo oggettivo collegato al fatto che la prova testimoniale può riguardare circostanze di fatto diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale.

Con riferimento al primo dei limiti richiamati, è opportuno evidenziare che ai fini dell'ammissione della prova testimoniale il giudice potrà avvalersene ove essa sia l'unico mezzo idoneo a dirimere l'incertezza sui fatti decisivi per risolvere la lite. Pertanto, la prova testimoniale può dirsi "straordinaria" poiché ammissibile solo in mancanza di altri elementi istruttori.

Con riferimento, invece, al secondo dei limiti evidenziati, può osservarsi che trattasi di una previsione abbastanza ovvia e la *ratio* della stessa disposizione è quella di precisare che per superare l'efficacia probatoria dei fatti attestati dal pubblico ufficiale occorre la querela di falso.

Il richiamo all'art. 257 bis c.p.c. consente, infine, di individuare le modalità di assunzione della prova. Più in particolare il giudice, una volta ritenuta ammissibile la testimonianza e individuati con ordinanza i relativi capitoli, dispone che la parte istante predisponga il modello di testimonianza sui fatti necessitanti di essere accertati o lo notifichi al testimone.

Il modello deve precisare gli elementi identificativi del processo e dell'ordinanza, nonché il termine entro cui la risposta dovrà essere resa. Il Giudice indica alla parte istante un termine per la notifica del modello al teste unitamente all'ordinanza di ammissione della prova.

Il teste, poi, compila il modello, rispondendo separatamente a ciascuno dei quesiti ammessi dal giudice e indicando, chiarendone la ragione, a quali non potrà rispondere.

Una volta ricevuto il plico contenente il modello di testimonianza, il giudice, esaminate le risposte può disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a sé o davanti al giudice delegato.

Tutto ciò premesso, come evidenziato da autorevoli commentatori, la testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c. è un mezzo istruttorio che si può utilmente sfruttare in numerose fattispecie come ad esempio per gli accertamenti di tipo sintetico. E' inoltre importante tuttavia evidenziare che detto mezzo istruttorio vada esperito tempestivamente, non riducendosi all'udienza di trattazione del merito.

STATUS QUO LIMITS YOU

Audit | Tax | Advisory



**Status Go™**  
LIFTS YOU.

Ready for fresh thinking that  
moves you forward?

**Welcome to Status Go.**

[grantthornton.global](https://www.grantthornton.global)

