

DIRITTO

di STEFANO NATALI

Ristretta base societaria e nuovo onere della prova*Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992 impone al Fisco di fornire prove concrete e circostanziate.*

La diffusa presunzione di imputazione per trasparenza ai soci degli utili occultati nelle società di capitali a ristretta base partecipativa sembra essere giunta al capolinea. In seno alla L. 130/2022, fra le varie modifiche, quella dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992, **con l'aggiunta del comma 5-bis**, impone un preciso obbligo all'Amministrazione Finanziaria: "*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*". Si tratta di una **norma procedimentale** inserita non a caso all'interno dei poteri del giudice.

Il nuovo onere della prova non vuole sostituirsi al già pacifico obbligo di motivazione degli atti impositivi, che rimane, ma vuole regolamentare la dinamica probatoria all'interno del giudizio. Motivazione e onere della prova si pongono su 2 piani diversi: la prima in fase amministrativa, il secondo in fase processuale. Con ciò potrebbe dedursi la possibilità di un atto impositivo che nasce motivato, ma che, in giudizio, potrebbe non essere sufficientemente supportato da idonea prova.

La nuova disposizione si presenta di particolare interesse in relazione a tutti gli **accertamenti fondati esclusivamente su presunzioni**. Il riferimento nel testo normativo alla "*coerenza con la normativa tributaria sostanziale*" e alla necessità di provare "*in modo circostanziato e puntuale*" le ragioni su cui si fonda l'atto impositivo ci induce a ritenere, nel caso di presunzioni di natura giurisprudenziale come quelle fondate sulla cosiddetta "*ristretta base societaria*", l'assoluta necessità che **l'Ufficio porti in giudizio prove concrete che dimostrino in modo inequivocabile le risultanze dell'accertamento**. In difetto, il giudice non potrà che annullare l'accertamento. Peraltro, nel caso di specie, non esiste una normativa tributaria sostanziale da salvaguardare, considerato che le presunzioni in argomento non trovano alcun fondamento nelle norme.

A questo punto, visto che il nuovo comma 5-bis è pacificamente in vigore dal 16.09.2022 e, quindi, applicabile a tutti i giudizi in corso a tale data, è opportuno chiedersi come affrontare proprio le liti per le quali non si sia ancora formato un giudicato definitivo: **nel caso di giudizio non ancora incardinato alla data dello scorso 16.09**, il rilievo poteva essere indubbiamente inserito all'interno del ricorso introduttivo; **nel caso di ricorso già presentato e non ancora discusso** potrebbero essere presentate memorie aggiuntive. La sopravvenuta modifica normativa applicabile retroattivamente dovrebbe indurre il giudice a tenerne conto ai fini della decisione; **nel caso di ricorso già deciso in primo grado e nelle more della presentazione dell'appello**, il contribuente potrebbe ugualmente far presente nelle motivazioni del ricorso la sopravvenuta sussistenza del nuovo onere probatorio a carico dell'Ufficio e chiedere al giudice di accertare se tale onere sia stato assolto. Tale richiesta potrebbe scontrarsi con il divieto di *ius novorum*, ma l'impossibilità di produrre l'eccezione in primo grado dovrebbe garantirne l'ammissibilità.