

DIRITTOdi **STEFANO NATALI****Il nuovo onere della prova si fa strada nei giudizi di merito**

La CGT di primo grado di Reggio Emilia (sent. 72/2023) rileva il mancato assolvimento dell'onere della prova in un caso di accertamento su una società di capitali a ristretta base partecipativa.

Il nuovo **art. 7 D. Lgs. 546/1992, modificato dall'art. 6 L. 130/2022**, inizia a far le sue prime apparizioni nei giudizi di merito, riportando in equilibrio un rapporto tra Fisco e contribuente che da lunghi anni risulta nettamente sbilanciato a favore dell'Amministrazione finanziaria.

La **Corte di Giustizia di primo grado di Reggio Emilia**, nel contenzioso sfociato nella **sentenza 24.04.2023, n.72**, è stata chiamata a decidere in una controversia scaturita da un **accertamento a carico di una società a responsabilità limitata costituita da due soli soci**, di cui uno di essi titolare di una quota di partecipazione del 99%.

Si tratta del classico accertamento di **utili extracontabili**, peraltro emergenti da costi ritenuti fiscalmente indeducibili, che ha condotto all'applicazione del principio giurisprudenziale della ristretta base partecipativa, con imputazione pro-quota ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società. Il già menzionato principio è ormai consolidato presso la Corte di Cassazione, anche se negli anni più recenti ha trovato, in alcuni casi, un'applicazione più limitata. Nel caso trattato, il contribuente si difendeva asserendo che l'Agenzia delle Entrate ha fondato **l'atto impositivo solo su presunzioni**, traendo elementi fattuali dei quali non ha assolutamente fornito la prova. In particolare, non ha provato come la società potesse aver fornito la provvista necessaria per attribuire ai soci i presunti utili occultati.

E' il caso di osservare che il ricorrente, trattandosi di un contenzioso afferente all'anno d'imposta 2016 e quindi di un ricorso presentato sicuramente prima dell'entrata in vigore del riformato art. 7, non ha **contestato il mancato assolvimento dell'onere della prova** nel corso del giudizio, ma **nella fase di formazione dell'atto amministrativo**. La Corte, accogliendo le doglianze del contribuente, ha tuttavia richiamato il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992 che, si ricorda, dispone che l'Amministrazione deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e il Giudice fonda la sua decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio, con annullamento dell'atto quando la prova manca, o è contraddittoria o, comunque, non sufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Trattandosi di norma processuale, prosegue la Corte, la sua applicazione ha effetto anche sui giudizi pendenti alla data del 16.09.2022, data di entrata in vigore della legge. I giudici di merito, tuttavia, analizzano anche il caso sotto il profilo sostanziale e affermano che i costi indeducibili, in mancanza di una prova certa da parte dell'ente accertatore, non possono produrre la liquidità da cui scaturisce l'attribuzione ai soci dei maggiori utili, ma si traducono solo in maggior reddito di impresa da sottoporre a tassazione. Pertanto, solo i maggiori ricavi possono tradursi, eventualmente, in liquidità da distribuire *"in nero"* ai soci. La sentenza appare pienamente condivisibile.