Child penalty e diritto tributario

L'incidenza della maternità sulla gestione aziendale e sugli oneri probatori in materia fiscale

ANTONIO BORGHETTI *

Abstract: Nelle realtà economiche di minori dimensioni caratterizzate da una struttura organizzativa e strumentale esigua, l'attività di accertamento tributario non può prescindere dalla valutazione delle condizioni di salute della titolare, con particolare riferimento alla gravidanza e alla maternità, quali fatti oggettivi e impeditivi della capacità produttiva. È scientificamente e giuridicamente riconosciuto che la gestazione e la cura della prole necessitino di tempo ed energie vitali, determinando una situazione di anomalo svolgimento dell'attività economica rispetto ai modelli statistici consolidati. In tale contesto, il venir meno dell'apporto lavorativo diretto della professionista non può essere neutralizzato dal personale dipendente, la cui prestazione è "qualitativamente diversa" e priva della medesima efficienza operativa. Questa "diseconomia di sostituzione" incide direttamente sulla marginalità d'impresa, giustificando una contrazione del reddito imponibile che non può essere sbrigativamente qualificata come comportamento antieconomico o evasivo. Lo standard probatorio deve dunque farsi rigoroso, imponendo all'Amministrazione Finanziaria di superare la soglia della "certezza" ed evitando congetture dall'incerta tenuta logica basate su automatismi induttivi. Solo l'adesione rigorosa al principio di effettività della capacità contributiva può prevenire intollerabili discriminazioni contrarie ai fondamentali principi di cui agli artt. 3, 31 e 53 della Costituzione.

Parole chiave: Redditi di impresa; Analitico-induttivo; Presunzioni; Incidenza gravidanza e maternità; Onere e standard della prova.

Abstract: In small-scale economic entities, characterized by limited organizational and instrumental structures, tax assessment activities cannot overlook the evaluation of the owner's health conditions, with specific reference to pregnancy and maternity as objective facts impeding productive capacity. It is scientifically and legally recognized that gestation and childcare drain vital time and energy, leading to a "non-normal" conduct of business compared to consolidated statistical models. In this context, the loss of the professional's direct labor cannot be neutralized by hired staff, whose performance is "qualitatively different" and lacks the same operational efficiency. This "substitution diseconomy" directly impacts business margins, justifying a contraction in taxable income that cannot be hastily qualified as anti-economic or evasive behavior. Consequently, the standard of proof must become more rigorous, requiring the Tax Administration to exceed a threshold of "certainty" and avoiding conjectures with uncertain logical consistency based on inductive automatisms. Only a strict adherence to the principle of effective ability to pay can prevent intolerable discrimination contrary to the fundamental principles set out in Articles 3, 31, and 53 of the Italian Constitution.

Keywords: Business income; Analytical-inductive assessment; Presumptions; Impact of pregnancy and maternity; Burden and standard of proof.

Sommario: 1. Note introduttive. – 2. Il caso affrontato dalla Corte trentina. – 3. I principi esaminati (e quelli desumibili) dalle tre pronunce sottoposte a scrutinio. – 4. Onere della prova e relativo standard (minimo). – 5. Considerazioni conclusive.

1. *Note introduttive*

La ricerca svolta si focalizza su tre accertamenti di carattere analitico-induttivo ex art. 39 co. 1 lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 eseguiti, per tre annualità consecutive, su una contribuente imprenditrice individuale che, nel medesimo periodo, ha dato alla luce due figli. Detta metodologia accertativa, come noto, pur non disconoscendo formalmente ed in tutte le sue componenti la rilevanza giuridica delle scritture contabili, si fonda su ragionamenti spiccatamente presuntivi, il cui fondamento logico è da ricondurre alle medie di settore osservate su contribuenti in normale esercizio dell'attività, insomma all'*id quod plerumque accidit*. Le tre sentenze[1] qui commentate della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Trento si inseriscono, dandone ulteriore vigore, in quel nutrito filone giurisprudenziale che riconosce gli effetti inevitabili della maternità e della gravidanza in ambito aziendale e professionale cui sono soggette imprenditrici e libere professioniste. Tali effetti, lungi dall'essere marginali ovvero minimali, incidono direttamente sulla capacità produttiva o comunque sull'efficienza e sulla capacità produttiva esprimibile e quindi,

* Antonio Borghetti è dottorando di ricerca in diritto tributario nel corso di Dottorato in Diritti, Persona, Innovazione e Mercato dell'Università di Brescia. Cultore della materia nella medesima Università. Laurea magistrale nell'Università di Trento con tesi in diritto tributario. Percorsi di perfezionamento in diritto tributario presso le Università di Milano-Statale e Firenze. Conseguita l'abilitazione professionale. Membro del Comitato di redazione della rivista scientifica Strumenti Finanziari e Fiscalità.

[1] Il riferimento è alle sentenze della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Trento, 7 ottobre 2024, n. 588/2/2024 (dep. 24 dicembre 2024), relativa al periodo d'imposta 2016; 20 dicembre 2024, n. 180/1/2025 (dep. 30 aprile 2025), relativa al periodo d'imposta 2017; e 3 ottobre 2025, n. 307/2/2025 (dep. 14 ottobre 2025).

in ultimo, sul reddito imponibile generabile così come stabilito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Avellino nella sentenza n. 120/2001 secondo cui: *"[…] non è pertanto concepibile che la lavoratrice in proprio non debba godere, ai fini fiscali, nemmeno del presupposto di una riduzione della propria capacità contributiva, relativa alla certa diminuzione delle prestazioni di lavoro, ai fini della individuazione del reddito tassabile"*.

Tali eventi non possono, soprattutto in presenza di accertamenti analitico-induttivi o di accertamenti appiattiti sulla valenza probatoria delle medie di settore – seppur rielaborate dall'Amministrazione – non essere considerati al fine di ponderare ed adattare correttamente alla realtà aziendale i *performance standard* individuati come *benchmark*. Gli studi di settore nel passato e gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) oggi, sono strumenti statistici che, grazie alla digitalizzazione delle dichiarazioni reddituali, rappresentano un'importante fonte di dati per tipologia di attività e settore merceologico, altresì valorizzando le modalità organizzative e la localizzazione geografica delle singole attività, aspetto importante in un Paese caratterizzato da rilevanti diseguaglianze territoriali. Esse quindi ben possono essere, per le attività di minori dimensioni e quindi per le piccole e piccolissime imprese che caratterizzano il tessuto imprenditoriale domestico, un validissimo strumento di selezione dei contribuenti da attenzionare: qui però l'utilità di tali strumenti si deve arrestare lasciando il passo ad un approccio *case by case*.

Sotto il profilo strettamente giuridico tale orientamento trova il suo fondamento primario nel principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, il quale impone che il prelievo fiscale sia sempre ancorato a una ricchezza effettiva e mai presunta in modo astratto o irragionevole. Ignorare la contrazione della produttività derivante dalla gestazione e dal successivo puerperio significherebbe, infatti, sottoporre a tassazione un reddito meramente teorico, violando contestualmente anche il principio di uguaglianza sostanziale ex art. 3 della Costituzione, poiché si tratterebbe, in modo identico, situazioni fattuali profondamente diversificate.

In sede di accertamento analitico-induttivo, l'Amministrazione Fi-

nanziaria sovente ricorre a presunzioni semplici che, *ex lege*, debbono essere gravi, precise e concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c.; tuttavia, la presenza di uno stato di gravidanza o di una maternità in corso agisce come un elemento di rottura del nesso causale tra le medie statistiche di settore ed i ricavi effettivamente conseguibili. È di solare evidenza che il rallentamento fisiologico è determinato non solo dall'astensione obbligatoria o facoltativa dal lavoro, ma anche da una ridotta capacità di *networking*, di mobilità territoriale e di gestione proattiva del portafoglio clienti. Fiscalmente, ciò si traduce in uno scostamento rispetto agli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA) – o ai precedenti Studi di settore – che non può essere sbrigativamente etichettato come sintomo di evasione e di occultamento di componenti positivi. In tale direzione, la Commissione tributaria regionale del Lazio nella sentenza n. 221/2010 afferma come: *"la possibilità di accertare il reddito sulla base degli studi di settore non impedisce al contribuente di provare l'inattendibilità del risultato e la presenza di elementi di fatto che inducono a ritenere 'eccentrica' la situazione del contribuente rispetto a quella considerata statisticamente prevalente dagli studi di settore"*.

La giurisprudenza di merito, opportunamente sollecitata da una lettura costituzionalmente orientata delle norme tributarie, riconosce quindi che la maternità costituisce una "giusta causa" di scostamento, idonea a disinnescare la valenza probatoria del mero dato numerico ed astratto. Tale approccio, davanti a peculiari condizioni di salute dei contribuenti, impone in capo all'Ufficio un onere della prova rafforzato che non può limitarsi alla sterile contrapposizione tra il dichiarato e il parametro *standard* ma deve dimostrare come, nonostante l'evento biologico e le sue ripercussioni organizzative, la contribuente sia stata comunque in grado di mantenere livelli di efficienza paragonabili a quelli della media dei contribuenti non soggetti a tali condizioni. Appare opportuno richiamare il corretto governo di detti principi spiegato dalla C.T.P. di Lecco nella sentenza n. 24/2015 (che richiama Cass. 8706/14) secondo cui: *"rientra nella comune esperienza che i bambini molto piccoli impongono cure parentali che riducono il tempo e le energie che la madre può dedicare all'attività lavorativa"*. Ne consegue che, il reddito imponibile non può essere determinato in vitro, ignorando la dimensione umana e biologica del contribuente, poiché

una tassazione che prescinda dalla realtà fenomenica della vita femminile finirebbe per trasformare il tributo in una sanzione impropria sulla genitorialità, in aperto contrasto con la tutela della famiglia e della donna lavoratrice garantita dagli artt. 31 e 37 della Carta Costituzionale. L'adattamento dei *benchmark* alla realtà aziendale non è dunque una concessione equitativa, ma un obbligo metodologico per garantire la correttezza dell'azione amministrativa e l'effettività del procedimento e del giusto processo tributario.

A completamento di tale disamina non può sottacersi un ulteriore profilo di criticità di natura squisitamente economico-aziendale avente riflessi immediati sulla determinazione della base imponibile e sull'affidabilità fiscale *prima facie* intesa: il mutamento della struttura dei costi derivante dalla, ove operata, necessaria sostituzione dell'apporto lavorativo diretto della titolare con le prestazioni rese da personale dipendente o da collaboratori esterni. Tale dinamica sostitutiva, imposta dalle contingenze biologiche e dalla tutela della salute, non si configura mai come un'operazione "a saldo zero" sul piano della redditività netta. Infatti, mentre l'attività prestata personalmente dall'imprenditrice (o dalla professionista) rappresenta un valore aggiunto intrinseco che non genera un costo d'esercizio esplicito nel conto economico, il ricorso a figure vicarie per sopperire ai periodi di assenza o di forzata contrazione dei ritmi lavorativi introduce oneri certi, legati alle correlate e conseguenti retribuzioni, ai contributi previdenziali ed ai premi assicurativi. Ne deriva un'inevitabile erosione dei margini di profitto e un conseguente scivolamento della redditività operativa, poiché la medesima unità di ricavo, che con tale meccanismo sostitutivo può anche rimanere costante e non ridursi nel breve termine, viene – a tutto concedere – generata a fronte di un costo di produzione sensibilmente superiore rispetto all'ordinario *standard*.

Sotto il profilo giuridico-tributario, ignorare tale alterazione del rapporto tra costi e ricavi significa misconoscere la reale configurazione del reddito d'impresa e delle sue componenti: tale categoria reddituale viene per definizione determinata in un valore differenziale e non una grandezza lorda. L'applicazione di medie di settore che presuppongono

un apporto costante e diretto del titolare risulterebbe, pertanto, distorcente in presenza di una struttura organizzativa che debba farsi carico di (sopperire a temporanei) "costi di supplenza" per garantire la continuità operativa ed aziendale. Peraltro, occorre considerare l'effetto di insostituibilità, nelle piccole realtà, dell'apporto del (o della) titolare come evidenziato dalla C.T.P. di Savona nella sentenza n. 12/2010: *"è sicuramente qualitativamente diversa l'attività svolta dal titolare rispetto a quella del dipendente, che può sì adiuvare, ma ha certo obiettivi ed interessi diversi da quelli dell'esercente l'impresa"*.

Tali costi non solo riducono la marginalità ma modificano radicalmente gli indici di produttività del capitale umano, rendendo i *benchmark standards* del tutto (temporalmente) inidonei a *(i)* riflettere la capacità contributiva effettiva ed anche a *(ii)* fungere da strumento-indice di situazioni fiscalmente patologiche da selezionare ed attenzionare per mezzo di approfondimenti istruttori.

2. *Il caso affrontato dalla Corte trentina*

La presente ricerca si concentra quindi su tre[2] sovrapponibili pronunce emesse dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Trento, confermative di quanto emerso ed accertato dalle più attente analisi sociologiche, in particolare, evidenziando come la maternità comporti una penalizzazione economica per le donne, a differenza degli uomini, per i quali l'aumento del numero di figli si traduce, statisticamente, in una maggiore partecipazione al lavoro ed in un incremento salariale: "*Mentre per gli uomini al crescere del numero di figli aumentano non solo la partecipazione al mercato del lavoro ma anche lo stipendio medio, per le donne al crescere delle stesse condizioni i due diminuiscono*"[3].

[2] Per un primo commento congiunto alle pronunce relative ai periodi d'imposta 2016 e 2017, vedi A. Borghetti, *No alle penalizzazioni nell'accertamento per le donne che fanno figli* (Blast, June 19, 2025), disponibile al seguente link https://www.blastonline.it/p/no-alle-penalizzazioni-nellaccertamento (consultato il 18 marzo 2026).

[3] A. Minello, *Non è un paese per madri*, Laterza, 2022, p. 37. Si vedano anche M.N. De

Il caso di specie, relativo ad un accertamento tributario di tipo analitico-induttivo involgente più annualità, ha interessato un'imprenditrice individuale senza dipendenti fissi che, nell'arco di un triennio (2016 - 2018) ha affrontato positivamente due gravidanze; nel corso del quarto anno (2019), non riuscendo più a conciliare lavoro e famiglia, nel prisma del *work-life balance* ha privilegiato tale secondo aspetto ed ha ceduto, per mezzo di cessione di ramo d'azienda, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande da poco avviata (2013). Tale dismissione non può essere letta come un mero epilogo economico, bensì come l'estrinsecazione di un diritto soggettivo alla rimodulazione degli assetti esistenziali, laddove il recesso dal mercato produttivo diviene lo strumento per la tutela di preminenti valori costituzionali legati alla genitorialità.

Sotto il profilo del diritto d'impresa, la cessione del ramo di azienda rappresenta la cristallizzazione dell'aver generato un valore positivo ed aggiuntivo, *rectius* un avviamento commerciale, che pertanto non può essere sbrigativamente retroproiettato per desumere una presunta e mai dimostrata opacità fiscale degli esercizi precedenti, specialmente in un contesto, come quello del caso *de quo*, di radicale mutamento della capacità operativa della titolare. È proprio tale atto di cessione di ramo d'azienda che, attenzionato dall'Amministrazione finanziaria, ha indotto quest'ultima, sulla base dell'elevato valore dell'avviamento (*goodwill*)[4] dichiarato in atto, a presumere la sussistenza di omessi ricavi nei tre anni precedenti (2016-2018), applicando per analogia (inversa) l'art. 2, co. 4 del d.P.R. 460/1996. Come noto, il valore dell'avviamento rappresenta il plu-

Luca, *Stipendi e diritti, pensioni e potere – Otto scalini per colmare il gender gap*, in *La Repubblica*, 8 marzo 2024; L. Fontana, *Donne e lavoro – Quattro proposte per cambiare*, in *Corriere della Sera*, 8 marzo 2024; E. Fornero, *Senza lavoro non c'è indipendenza*, in *La Stampa*, 8 marzo 2024; D. Hamaui, *Carriera e stipendio per le donne con figli – 10 anni di zavorra*, in *La Repubblica*, 6 marzo 2024; R. Troili, *Madri in fuga dal lavoro: le dimissioni dopo un figlio – Italia maglia nera nella UE*, in *Il Messaggero*, 22 febbraio 2024.

[4] Con riferimento all'utilizzo, in avanti (*carry forward*) o all'indietro (*carry back*), del dato «certo» relativo all'avviamento dichiarato in atto, si veda il condivisibile commento di F. Gallio e G. Caldesi Valeri, *Cessione di ramo d'azienda: insufficienti i redditi successivi al trasferimento per valutare l'avviamento*, in *Il fisco*, 2018, 43, p. 4192 ss.

svalore dell'impresa rispetto all'atomistica considerazione del differenziale tra le attività e le passività aziendali: rappresenta, in estrema sintesi, il costo-opportunità che l'acquirente è disponibile a pagare per ottenere la proprietà di un'azienda in funzionamento.

Il ricorso a tale meccanismo palesa una criticità metodologica insanabile di non scarso rilievo in quanto pretende di inferire l'esistenza di componenti positive di reddito occultate muovendo da un dato patrimoniale statico, il prezzo di cessione, senza considerare che il *goodwill* dichiarato in atto riflette spesso il valore della posizione commerciale consolidata negli anni di piena attività (2014-2015) con proiezione sulle potenzialità future. L'Ufficio, ignorando la netta cesura rappresentata dall'evento biologico della maternità, o meglio delle maternità, ha operato per un triennio una traslazione logica che viola il principio della ragionevolezza in aperto contrasto con i canoni di precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. ed oggi dal novellato art. 7 co. 5-bis del codice di rito tributario.

Nonostante le difese spiegate dalla contribuente nelle fasi procedimentali, l'Amministrazione ha omesso, negli atti accertativi, di valutare e considerare che, antecedentemente alla prima maternità, e quindi nel biennio 2014-2015, l'imprenditrice aveva sempre dichiarato un reddito costantemente al di sopra delle medie di settore e che, solo a decorrere dall'anno ove è avvenuta la prima maternità (2016), v'è stata una (comprensibile e giustificabile) contrazione reddituale. È di solare evidenza che, nell'economia di un'impresa individuale priva di una struttura dipendente fissa, la coincidenza tra la figura fisica della titolare e l'organismo produttivo sia pressoché assoluta; ne deriva che ogni limitazione della mobilità, riduzione della disponibilità temporale o contrazione dell'efficienza fisica derivante dal puerperio si riflette simmetricamente sulla capacità di generare reddito imponibile. Negare rilievo a tale evidenza in sede di accertamento significa applicare uno *standard* probatorio astratto ad un contribuente che, per ragioni costituzionalmente protette, non si trova in una condizione di ordinaria efficienza, per l'effetto violando il nesso di causalità sotteso tra la presunzione statistica e la realtà fenomenica della vita professionale femminile.

Altresì, occorre evidenziare che nel triennio accertato (2016 - 2018) l'impresa individuale ha sempre registrato redditi imponibili positivi, escludendo quindi *ab origine* l'applicabilità del teorema accertativo del comportamento antieconomico dell'imprenditore[5], peraltro complessivamente insussistente avendo avuto riguardo all'intero ciclo aziendale, dall'inizio attività alla successiva dismissione e quindi valorizzazione. Il comportamento antieconomico dell'imprenditore costituisce una presunzione elaborata dalla giurisprudenza tributaria in forza della quale l'Amministrazione finanziaria può disconoscere la deducibilità di costi o l'attendibilità dei ricavi dichiarati qualora la condotta del contribuente si riveli palesemente contraria ai canoni di razionalità economica; ne sono esempi l'ingiustificata e sistematica vendita sottocosto, la sopportazione di costi sproporzionati o l'assenza di marginalità; pur tuttavia, nella dinamica delle imprese, al contrario, potrebbero sussistere delle valide ragioni economiche che, nel medio periodo, possono giustificare l'impostazione di politiche aziendali *prima facie* contrarie alla logica.

La sussistenza di un risultato d'esercizio positivo, ancorché eroso dalle contingenze personali, preclude in radice la legittimità di una contestazione basata sull'antieconomicità, giacché l'ordinamento tributario non impone (*rectius* non può imporre) al contribuente un dovere di massimizzazione del profitto "a prescindere" dalle circostanze umane e biologiche. La scelta di mantenere in vita l'attività, pur accettando margini di guadagno ridotti in attesa di una futura alienazione, costituisce una strategia gestionale prudente e razionale che non può essere sanzionata attraverso la ricostruzione induttiva dei ricavi, restando il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria limitato alla verifica della veridicità contabile-fiscale e non alla valutazione del merito delle (discrezionali) scelte di vita dell'imprenditrice.

La ri-determinazione del reddito d'impresa eseguita e perpetrata per un triennio dai verificatori, nella sostanza, è avvenuta avallando le risultanze contabili riferite ai (soli) componenti negativi dai quali, per

[5] In termini, A. Borgoglio, *Basta un reddito anche esiguo per bloccare l'accertamento da antieconomicità*, in *Il fisco*, 2023, 1, p. 86 ss.

mezzo di presuntivi parametri di ricarico, vengono desunti i (presunti) "veri" componenti positivi, tra i quali, per differenza rispetto a quelli dichiarati, quelli omessi ed accertati.

Questo meccanismo di rideterminazione "a tavolino" della redditività operativa presuppone che ogni acquisto di materia prima si traduca in una vendita secondo coefficienti di ricarico costanti e immutabili. Tale approccio ignora colpevolmente i maggiori sfridi, l'invenduto e la deperibilità delle scorte derivanti da una gestione necessariamente frammentata dai ritmi della maternità e dalla mancata gestione diretta; pretendere di desumere i "veri" ricavi tramite un mero calcolo matematico, senza considerare l'impossibilità di una presenza fisica costante e diretta, trasforma l'accertamento in una sanzione impropria sulla condizione esistenziale della contribuente.

Nella verifica, peraltro, non v'è cenno della considerazione forfettaria dei costi di esercizio a deconto dei maggiori ricavi accertati così come, al contrario, richiesto dalla contribuente in sede procedimentale e processuale e consentito, perlomeno, a decorrere dalla pronuncia della C. cost. 10/2023 e da ultimo dal principio di diritto della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. 19574/2025 dove si afferma che: "*In tema di accertamento dei redditi con il metodo analitico-induttivo, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2023, il contribuente imprenditore può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfetaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti*". L'approdo giurisprudenziale e dottrinale richiamato sottolinea con forza che il riconoscimento della deducibilità dei costi, anche su base forfettaria, rappresenta il presidio minimo per garantire l'effettività del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. Una pretesa fiscale che colpisca "al lordo" i maggiori componenti positivi accertati, senza scomputare gli oneri necessari alla loro produzione, risulterebbe intrinsecamente espropriativa.

In definitiva, la pronuncia della Corte trentina riafferma che la verità cede il passo davanti a presunzioni basate su meri automatismi statistici che, nel caso della donna imprenditrice, finirebbero per discriminare l'accesso e la permanenza nel mercato in ragione della funzione sociale

della genitorialità.

3. *I principi esaminati (e quelli desumibili) dalle tre pronunce sottoposte a scrutinio*

Le sentenze esaminate, pur non richiamando i principi cardine della nostra Carta fondamentale a tutela della famiglia (art. 29), della maternità (art. 31) e della donna impegnata nel lavoro (art. 37), rilevano come la riduzione del reddito, nel caso di specie, non appaia sintomo di evasione ma quale conseguenza di una diversa organizzazione aziendale necessitata dall'evento materno.

Sotto il profilo della tecnica contabile, tale transizione segna il passaggio da un modello basato sull'apporto diretto del titolare – il cui valore aggiunto non genera un costo d'esercizio esplicito bensì è parte del margine tassabile – a un modello di "sostituzione onerosa". In tale contesto, l'attività dell'imprenditrice, che in precedenza confluiva integralmente nel risultato d'esercizio, viene parzialmente delegata (dipendenti o collaboratori). Giuridicamente, ciò comporta una mutazione della struttura del profitto: il reddito non diminuisce per un'occultazione di ricavi, ma per l'emersione di costi vivi, necessari e documentati, che si pongono come baluardo logico contro ogni presunzione di evasione, riconducendo lo scostamento dai *benchmark* ad una precisa e (soprattutto) insindacabile scelta di sopravvivenza aziendale. Scelta peraltro vincente avuto riguardo al fatto che, salvaguardando l'impresa durante tale fase della vita e "sopportando" direttamente le criticità conseguenti alla sua temporanea minore redditività, la contribuente è dipoi riuscita a cedere l'impresa e quindi a valorizzare quanto nel tempo impostato.

La Corte trentina ha ritenuto ragionevole e degno di rilevanza pregnante l'effetto sostitutivo derivante dalla carenza, in dette fasi della vita, dell'apporto lavorativo dell'imprenditrice con i costi sostenuti per lavoratori dipendenti e collaboratori, di cui l'azienda, prima di tali eventi, era sprovvista. L'impresa ha quindi potuto, grazie a tale scelta imprenditoriale, mantenere stabili i componenti positivi di reddito ma, al contempo, ha gravato di maggiori costi il conto economico. Da ciò è derivata non una

evasione ma una (mera) riduzione della marginalità dell'impresa che, data la ridotta struttura ed organizzazione, si è trasfusa inevitabilmente sul reddito individuale dichiarato. Nella prima sentenza esaminata, riferita al periodo di imposta 2016 ove venne accolto integralmente il ricorso introduttivo della contribuente, fu precisato con parole inequivocabili l'incidenza dell'evento materno. La corte ha in merito affermato: *"Va poi tenuto conto di quanto riferito dalla titolare della struttura produttiva in ordine all'impegno familiare sopravvenuto con la nascita di due figli in tempi ravvicinati, uno il […] e il secondo in […]. Questi ultimi eventi hanno certamente condizionato l'impegno lavorativo della […] presso il locale che in precedenza poteva disporre della sua costante presenza lavorativa. La nascita dei figli ha sicuramente costretto la titolare ad avvalersi della collaborazione di personale dipendente e a sostenere i relativi costi, con la conseguente limitazione dei redditi conseguiti"*.

Tale dinamica evidenzia come il reddito d'impresa, anche nelle realtà micro-organizzate, non sia una grandezza astratta, ma il prodotto di un delicato equilibrio tra efficienza aziendale ed equilibri personali-familiari. La decisione di mantenere inalterato il volume d'affari attraverso l'assunzione di personale vicario, lungi dal configurarsi come un'anomalia, testimonia una resilienza imprenditoriale, tipica delle Piccole e medie imprese (PMI) che connotano il nostro tessuto imprenditoriale, che l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto valorizzare anziché sanzionare. La riduzione della marginalità operativa è l'effetto matematico di un innalzamento del "punto di pareggio" (*break-even point*), determinato dal costo della supplenza lavorativa: pretendere che il margine resti costante in presenza di un aggravio di costi per il personale significa ignorare i basilari principi dell'economia aziendale e del diritto tributario sostanziale.

In questi termini, giustappunto per valorizzare gli effetti economici del diverso interesse individuale di chi materialmente svolge il lavoro, la pronuncia relativa al periodo di imposta 2017, che accolse parzialmente il ricorso introduttivo andando a rideterminare giudizialmente la pretesa in ossequio al (non condivisibile) potere sostitutivo del Giudice tributario, censurò, anch'essa, la scarsa considerazione di tale aspetto: *"Il titolare di un'azienda svolge il proprio lavoro ben oltre le ore canoniche stabilite dall'orario di lavoro dei dipendenti. […] Come già indicato poc'anzi, la mancata presenza*

della sig.ra […] ha sicuramente causato minori ricavi perché il personale esterno, rispettando il normale orario sindacale, non può consentire le medesime ore di servizio della contribuente de qua."

Ecco allora che, soprattutto davanti ad accertamenti di carattere induttivo o analitico-induttivo, è fondamentale evidenziare che detti eventi della vita condizionano, necessariamente, l'impegno determinante e finanche insostituibile della titolare, tanto da incidere sulla sua capacità di generare redditi in misura paragonabile a quelli ante-gravidanze; impegno, che è diretta ed immediata conseguenza del margine d'impresa e quindi ed infine, del relativo reddito (o perdita).

In questa prospettiva, l'apporto della titolare non deve essere inteso come una variabile indipendente, bensì come, per le piccole realtà, il fattore di produzione primario sino a poter giungere, qualora non compreso, all'ossimorica figura dell'imprenditrice individuale senza imprenditrice. La realtà fenomenica del corpo dell'imprenditrice, in fase di gravidanza e puerperio, diviene un elemento oggettivo di limitazione del prelievo fiscale, poiché la capacità contributiva ex art. 53 Cost. deve essere non solo effettiva e attuale, ma anche parametrata alla reale possibilità di produzione del ricavo in condizioni di parità di fattori produttivi.

Anche la sentenza relativa al periodo di imposta 2018 ha sottolineato le peculiarità *supra* descritte: *"risultando omessa ogni valutazione degli elementi di fatto sicuramente esistenti ed idonei ad incidere sulla determinazione del reddito tassabile. Il riferimento è alla stagionalità dell'attività di gestione del […] e alla nascita di due figli (uno nel […] e l'altro nell'[…]), che ha ridotto per la ricorrente l'attività personale di ristorazione costringendola a proseguire nella gestione avvalendosi di personale dipendente."*

Queste riflessioni della Corte, operate in diverse composizioni, evidenziano il paradosso in cui è caduta l'azione accertatrice: l'Ufficio, nel focalizzarsi esclusivamente sul dato numerico dei ricavi ha omesso di considerare la "qualità" della gestione: oltre ai costi monetari, anche costi di coordinamento e potenziali inefficienze operative che deprimono inevitabilmente l'utile netto da sottoporre ad imposizione. Se la gestione prosegue grazie a terzi, la stabilità dei ricavi lordi è la prova della trasparenza della contribuente che non ha cessato l'attività né occultato componenti

positivi, ma ha semplicemente accettato (temporaneamente) un minor guadagno personale e tutelato il valore dell'azienda.

Il soppesamento delle particolari condizioni della contribuente è quindi rispettoso del consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale i Giudici, ricorrendo ad una vera e propria indagine anche sociologica dell'imprenditrice in maternità, hanno sovente dato prova di correttamente cogliere le conseguenze organizzative di determinati eventi nelle realtà di minori dimensioni[6]; conseguenze simili, se non più accentuate, possono estendersi altresì alle donne esercenti arti e professioni, ivi potendosi peraltro espandere, non fosse altro che per l'*intuitus personae* che caratterizza molteplici professioni intellettuali. Per le libere professioniste, in particolare, la componente dell'*intuitus personae* rende la sostituzione ancor più complessa e onerosa: la delega a collaboratori esterni, pur permettendo la continuità dello studio, comporta spesso una rinegoziazione dei compensi o una ripartizione dei margini che erode la base imponibile della titolare. Non si tratta anche qui, si badi, di un comportamento antieconomico ma dell'unica via percorribile per preservare il valore dell'avviamento professionale in attesa del (successivo) rientro a "pieno regime".

Tale indagine sociologica e fattuale riconosce che l'impresa non è sussumibile in un algoritmo, ma un organismo vivente che risente delle vicende umane dei suoi protagonisti.

La citata giurisprudenza conferma che l'onere della prova, in presenza di eventi così macroscopici e documentati, impone all'Ufficio di attivarsi preventivamente per adattare i propri parametri di ricarico ad una realtà che ha subito un impattante *shock* organizzativo.

---

[6] Si vedano C.T.R. Marche, 18 gennaio 2019, n. 37/2/2019; C.T.R. Lombardia, 28 gennaio 2016, n. 563/13/2016; C.T.P. Lecco, 15 gennaio 2015, n. 24/1/2015; C.T.R. Sardegna, 14 gennaio 2015, n. 9/8/2015; C.T.R. Lombardia, 23 gennaio 2014, n. 417/49/2014; C.T.P. Bari, 25 luglio 2011, n. 123/12/2011; C.T.R. Lazio, 30 settembre 2010, n. 221/22/2010; C.T.P. Taranto, 7 luglio 2010, n. 306/1/2009; C.T.P. Savona, 9 febbraio 2010, n. 12/2/2010; C.T.R. Toscana, 25 settembre 2009, n. 64/8/2009; C.T.R. Sicilia, 26 gennaio 2009, n. 29/19/2009; C.T.R. Abruzzo, 9 gennaio 2009, n. 1/9/2009; C.T.P. Treviso, 28 marzo 2007, n. 16/5/2007; C.T.P. Avellino, 19 novembre 2001, n. 120/3/2001.

Sotto altro profilo, la Corte chiamata a giudicare sull'annualità 2018, censurando il contegno serbato dal giudicante con riferimento al periodo di imposta 2017, ritiene di non avere elementi per potersi spendere in un adeguamento-correttivo delle ricostruzioni operate dagli accertatori: *"Il riconoscimento di una percentuale, pur ridotta, dei maggiori ricavi accertati non sembra trovare fondamento negli atti e neppure in possibili argomentazioni logiche o presuntive, dotate dei caratteri normativamente richiesti."* Tale censura evidenzia la necessità di un approccio che non sia meramente ragionieristico, ma informato ai principi del giusto processo tributario governato da un Giudice terzo ed imparziale rispetto alle parti. In assenza di una puntuale confutazione della "diseconomia da maternità", l'accertamento basato sulla sola valorizzazione dell'avviamento in sede di cessione decade dinanzi alla prova contraria di una gestione che ha comunque garantito un (i) immediato reddito positivo ed un (ii) postergato reddito *una tantum* rinveniente dalla cessione del ramo d'azienda.

4. *Onere della prova e relativo standard (minimo)*

La necessità di un vaglio rigoroso circa l'impatto della maternità sulla gestione dell'impresa trova oggi il proprio fulcro dogmatico nell'applicazione della nuova regola di giudizio di cui all'art. 7, co. 5-bis, d.lgs. 546/1992; l'innesto di tale norma, ad opera della l. 31 agosto 2022, n. 130, ha infatti eliso il necessitato richiamo in materia tributaria dell'art. 2697 del codice civile. Il profluvio di aggettivi utilizzati dal legislatore è infatti inequivoco nell'evidenziare lo *standard* minimo di prova necessario a suffragare una pretesa impositiva: "*Il […] 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*."

Merita quindi attenzione un passaggio che incide significativamente sulle statuizioni relative alle tre annualità e sul convincimento del Giudice occupatosi dell'annualità 2018: "*Pare più aderente alle risultanze*

istruttorie, con applicazione dei principi che regolano il riparto dell'onere probatorio in campo tributario riconoscere le carenze in ambito impositivo con le conseguenze sulla illegittimità dell'atto impugnato". Con tale affermazione la Corte, che con analogo tenore censurò il contegno dell'Ufficio nella pronuncia relativa al periodo di imposta 2016[7], facendo proprio l'insegnamento alloriano a mente del quale "*a nessun atto la pubblica amministrazione [può] accingersi, senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto*"[8], dà concreta applicazione alla nuova regola di giudizio ex art. 7 co. 5-bis del d.lgs. 546/1992[9]. Disposizione che non innova, in rapporto all'adattato art. 2697 c.c., il riparto

[7] Per l'anno 2016, infatti, la Corte si espresse nei seguenti termini: «Osserva la Corte che, secondo i principi in tema di riparto dell'onere probatorio in materia tributaria, grava sull'ufficio accertatore la prova dell'esistenza dei presupposti del fondamento della maggiore pretesa fiscale. Tale prova è certamente libera, nel senso che è ammessa quella per presunzioni, ma deve essere caratterizzata da un certo rigore senza essere contrastata da elementi che ne diminuiscono la valenza dimostrativa. […] Non si può sottacere, infine, che la ricostruzione di maggiori ricavi e redditi da parte dell'ufficio non è frutto di un rigoroso calcolo basato su dati reali, costituendo piuttosto una determinazione priva di riscontro effettivo».

[8] E. Allorio, *Diritto processuale tributario* (5ª ed., Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1969), p. 393. Tale monito alloriano, lungi dal rappresentare un reperto di archeologia giuridica, assume oggi una rinnovata centralità nel dialogo tra fisco e contribuente. Esso rafforza il paradigma per cui l'atto impositivo non trae legittimità dalla fede privilegiata dell'organo accertatore, ma dalla sua capacità di resistere al vaglio del contraddittorio processuale attraverso prove che siano, *ab origine*, dotate di una forza persuasiva autonoma.

[9] V. A. Comelli, *Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado*, in *Comm. proc. trib.* (a cura di C. Consolo e C. Glendi), 5ª ed., Milano, 2023, p. 178. Si vedano anche G. Mercuri, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, p. 375; S. Muleo, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia Insieme*, disponibile al link https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2451-le-nuove-regole-sulla-prova-nel-processo-tributario (consultato il 22 marzo 2026); S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, p. 25; A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, p. 43 ss.; G.

dell'onere della prova, ma certamente incide sullo "*standard* di prova"[10] ovvero sulla soglia di certezza richiesta per ritenere provato un fatto: trattasi della regola finale del fatto incerto, che consente di decidere evitando il *non liquet*[11]. Nel contesto dell'accertamento analitico-induttivo, che si fonda anche su elementi inferenziali, la prova dell'evasione non può (quindi più) prescindere da un rigoroso rispetto dei principi probatori, soprattutto alla luce dell'intervento legislativo operato con l'art. 6 della l. 130/2022.

L'accertamento analitico-induttivo, proprio per la sua natura inferenziale, è quello che maggiormente risente di questo innalzamento dell'asticella probatoria. Laddove il ragionamento dell'Ufficio si fondi su concatenazioni logiche, la novella impone che ogni "anello" della catena sia verificato e non frutto di mere supposizioni. La prova dell'evasione deve quindi essere particolarmente rigorosa poiché in presenza di elementi di fatto discordanti o di alternative giustificazioni razionali (quale, per l'appunto, lo shock produttivo derivante dalla maternità), la presunzione semplice dell'Ufficio degrada irreparabilmente, non potendo più essere considerata né grave né precisa. Il lessico selezionato dal legislatore del PNRR, anche solo ai fini di una riflessione sistematica, ha portato autorevole dottrina a ragionare, in ambito tributario sulla "presunzione di

Moschetti, *Il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1. Per i lavori monografici, ante riforma, per tutti, C. Corrado Oliva, *L'onere della prova nel processo tributario* (CEDAM, 2ª ed., 2012). Si segnalano altresì le monografie post riforma di N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario* (Giappichelli, 2023) e A. Marcheselli, *La prova nel nuovo processo tributario* (Giuffrè, 2024).

[10] J. Ferrer Beltrán, *Prova senza convincimento. Standard di prova e giusto processo* (Giappichelli, 2025). Inoltre, D. Deotto, A. Gaeta e L. Lovecchio, *L'onere della prova nel rapporto tributario* (Il Sole 24 Ore, 2023).

[11] Emblematiche le parole del Maestro C. Glendi, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *GT – Giur. trib.*, 2022, 10, p. 760: «Una vera e propria "bomba" è stata di bel nuovo innescata con l'aggiunta del comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera dell'art. 6 della legge in esame». Da ultimo, Id., *La regola (pre)finale al non liquet nel novissimo processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 4, p. 1223 ss.

onestà" del contribuente[12] sottolineando la fortissima assonanza di termini[13] tra la novella e l'art. 530 co. 2 c.p.p. Questa forte convergenza lessicale tra ordinamento penale e tributario non è casuale e riflette l'esigenza di ancorare la sanzione fiscale (sovente conseguente alla ripresa a tassazione) al canone dell'oltre ogni ragionevole dubbio. Se nel processo penale l'insufficienza o la contraddittorietà della prova conducono all'assoluzione, nel processo tributario riformato esse devono condurre, simmetricamente, all'annullamento dell'avviso di accertamento. La "presunzione di onestà" opera dunque come un *bias* positivo a favore del contribuente, imponendo all'Amministrazione un sovrappiù di diligenza istruttoria che non può essere surrogato da coefficienti di ricarico o medie di settore astratte *a fortiori* considerando i numerosi e penetranti poteri di controllo ed indagine ad essa riservati. In definitiva, *"la prova del fatto posto a fondamento del diritto si potrà considerare decisiva solo se supererà una soglia molto alta [e ad ogni buon conto, più elevata del passato] di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio*"[14].

La soglia di attendibilità richiesta deve essere elevata proprio perché mirante a sradicare la prassi caratterizzata da accertamenti "standardizzati" quindi imponendo ai verificatori un'istruttoria sartoriale che tenga conto delle specificità del contribuente e del settore economico di riferimento.

---

[12] A. Giovannini, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, I, p. 32 ss.; Id., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia Insieme*, 14 marzo 2023. Tale concetto, peraltro, si rinviene anche negli *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, ove è previsto che «I contribuenti possono attendersi: di essere considerati onesti […]».

[13] A. Viotto, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2; A. Giovannini, *L'onere della prova nell'accertamento analitico-induttivo*, in *L'onere della prova* (a cura di F. Anelli, A. Briguglio, A. Chizzini, M. De Poli, E. Gragnoli, M. Orlandi e L. Tosi), Milano, 2024, p. 1220; G. Melis, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 5, p. 1682 ss.; V. Ficari, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, p. 603 ss.

[14] V. anche A. Giovannini, *L'onere della prova nell'accertamento analitico-induttivo*, cit. alla nt. 13, p. 1220.

La nuova disposizione normativa, come noto, è stata oggetto di critiche da parte della dottrina[15] non tanto per il contenuto sostanziale, quanto per il linguaggio ridondante e parzialmente impreciso oltre che per il metodo seguito nella sua elaborazione; tuttavia, contrariamente all'impressione *prima facie* volta a qualificarlo come un intervento improvvisato, pare invece che la meditazione parlamentare abbia avuto, per rimanere in argomento, una "gestazione" ben più lunga del noto *blitz*[16] dell'agosto 2022, potendosi rinvenire nei lavori parlamentari disegni di

[15] Tra gli altri, A. Giovannini, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia Insieme*, 14 marzo 2023, che così, emblematicamente, saluta in chiaroscuro la novella: «Non è un bel diritto quello che si legge nel comma 5-bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla legge n. 130 del 2022. Eppure, ciò nonostante, qualcosa di importante la norma riesce a dirlo. La prima indicazione è una conferma della regola sulla ripartizione dell'onere della prova per cui i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall'amministrazione. L'altra attiene al grado di robustezza che l'apparato probatorio deve possedere affinché il giudice possa ritenere fondata la pretesa dell'amministrazione medesima»; con la canonica verve che lo contraddistingue, forti sono anche le parole del Maestro C. Glendi, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *GT – Giur. trib.*, 2022, 10, p. 760: «Una vera e propria "bomba" è stata di bel nuovo innescata con l'aggiunta del comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera dell'art. 6 della legge in esame. In prima battuta, al lettore non necessariamente "culto" ma pur solo non proprio a digiuno della materia, questa disposizione appare una sorta di "guazzabuglio di parole" frutto palese d'incultura giuridica in cui convergono, con stupefacente libertà, confusioni concettuali di primordiali nozioni oramai sedimentate a livello teorico, come sono quelle di "prova", "motivazione" e "giudizio", "decisione di merito" o di "annullamento di atti", di "oggetto della domanda" o di "motivi" o "ragioni" e, ancora, di "mancanza", "contraddittorietà" o "insufficienza" di motivazione e/o di prova. E, tuttavia, pur non smentendosi tutti questi appena accennati e facilmente incrementabili rilievi critici in ordine alla formulazione di così mal congegnate disposizioni, resta pur sempre il fatto che il dato normativo ormai c'è e di esso non può non tenersi conto, in quanto, pur grossolana espressione di una *voluntas legis* che dev'essere comunque scandagliata e compresa».

[16] Il riferimento, per tutti, è alla, per il resto condivisibile, completa ed autorevole, ricostruzione di G. Vanz, *Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025.

legge di analogo tenore sin dal 2019[17].

Il passaggio dal "blitz" legislativo alla meditata attuazione tecnica dimostra che la riforma dell'art. 7 non è un incidente di percorso, ma l'approdo necessario di un'evoluzione che mira a ricondurre l'agire impositivo entro gli alvei del giusto procedimento e del giusto processo.

In definitiva la Corte di Trento, applicando correttamente questi principi, ha colto come nel caso di specie la prova dell'Amministrazione fosse "evanescente" a fronte di un fatto oggettivo ed impeditivo come la maternità.

5. *Considerazioni conclusive*

La Corte trentina, a parere di chi scrive, ha correttamente applicato il diritto tributario vigente opponendosi a impostazioni svalutative che, di fatto, si traducono in una forma di discriminazione per tipologia di reddito prodotto, dei diritti e della dignità delle lavoratrici autonome, spesso penalizzate rispetto alle lavoratrici subordinate le quali, in forza di specifiche previsioni normative, possono *ex lege* godere di ampi periodi di (i) astensione (ii) remunerata dal lavoro con (iii) garanzia di conservazione del posto. In tale asimmetria di tutele, gli interventi della Corte di Trento si ergono a presidio di una "parità delle armi" che non è solo processuale, ma sociale. Se l'ordinamento giuslavoristico protegge la dipendente dal rischio di espulsione dal mercato del lavoro, il diritto tributario ha il dovere di proteggere l'imprenditrice dal rischio di una tassazione "espropriativa" che colpisca una ricchezza virtuale e meramente figurativa derivante da elaborazioni algoritmiche.

La Corte di merito ha inoltre fatto proprio il mutato orientamento della Suprema Corte, la quale, nella prima fase "di rigetto" della regola di

[17] Il riferimento è al disegno di legge S. 1536, volto a introdurre, nello Statuto e non nel codice di rito tributario, un nuovo comma 4-bis all'art. 7, del seguente tenore: «4-bis. L'atto impositivo deve essere annullato 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 fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. […]».

giudizio introdotta con l'art. 6 della l. 130/2022 nel codice di rito tributario, ne stabiliva una sorta di equivalenza con l'art. 2697 c.c. disponendo che *"[…] la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che "L'amministrazione prova in giudizio […]" non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*"[18]. Questa "centralità dell'istruttoria" deve essere letta come un invito a rifuggire dalle semplificazioni istruttorie che troppo spesso hanno caratterizzato l'azione degli Uffici e le valutazioni di taluni Giudici tributari. Se l'accertamento analitico-induttivo muove da basi inferenziali, la nuova regola di giudizio impone che tali inferenze siano sottoposte a un vaglio di resistenza rigoroso. Non è più sufficiente che l'Ufficio alleghi uno scostamento statistico per invertire l'onere probatorio: occorre che tale scostamento sia depurato da ogni variabile esterna razionalmente giustificabile. In assenza di tale sforzo analitico, la pretesa tributaria resta monca, priva di quella "fondatezza intrinseca" che la novella legislativa pone come precondizione per la legittimità dell'atto impositivo e la sostenibilità della pretesa fiscale. I giudici di legittimità infatti, nelle pronunce più recenti, hanno inteso porre l'accento sulla natura a loro dire sostanziale e non processuale, della norma affermando che essa *"[…] si applica ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge predetta (Cass. n. 20816 del 25/07/2024; n. 16493 del 13/06/2024)*"[19]. Ciò comporta, anzitutto, che l'interrogativo del Giudice di legittimità in ordine all'efficacia temporale della novella non può che avere quale presupposto logico l'acclarata modificazione normativa rispetto al pregresso assetto normativo. Se nulla fosse cambiato e quindi se la novella fosse una mera trasposizione dell'art. 2697 c.c. in ambito tributario, la Suprema Corte non si sarebbe certo posta il cennato problema di

[18] Cass., n. 31898/2022.

[19] Così Cass., n. 3072/2025; v. anche, in tal senso, la relazione orale della Consigliera Milena Balsamo al convegno «La prova nel diritto tributario», organizzato nell'ambito de «I venerdì di diritto e pratica tributaria» dalla Fondazione Antonio e Victor Uckmar presso l'Universitas Mercatorum, il 24 ottobre 2025 (atti del convegno in corso di pubblicazione).

applicazione temporale. La natura "sostanziale" della norma sulla prova, implicitamente ammessa dai Giudici di legittimità attraverso il dibattito sulla sua efficacia temporale, sposta l'asse della controversia dalla mera forma alla sostanza del diritto. Se lo *standard* probatorio è mutato, ciò significa che l'Amministrazione non può più limitarsi a "proporre" una ricostruzione verosimile, ma deve "dimostrare" una verità materiale che superi il vaglio della logica e della coerenza aziendale. Nel caso dell'imprenditrice di Trento, la pretesa di desumere omessi ricavi dal valore di cessione dell'azienda (avviamento) si scontrava con un dato di fatto – le due gravidanze – che rompeva lo schema logico dell'Ufficio, rendendo la tesi erariale non solo temporalmente inefficace, ma logicamente insufficiente a superare la soglia di certezza oggi richiesta. Inoltre, ne segue che, perlomeno a decorrere dai giudizi incardinati successivamente alla gemmazione del comma 5-bis, si sia aperta una breccia nel settore tributario ove ragionare, a fronte di poteri e strumenti (si pensi all'IA) sempre più ampi dell'Amministrazione, dell'applicazione del principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio (*beyond reasonable doubt*) di derivazione penalistica, in luogo del "più probabile che non" (*preponderance of the evidence*) di derivazione civilistica[20]. Tale evoluzione verso l'intermedia "*clear and convincing evidence*" appare ancor più necessaria in un'epoca di imperante "automazione dell'accertamento". Gli strumenti di Intelligenza Artificiale a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, pur nella loro efficacia predittiva, tendono a deumanizzare il rapporto d'imposta, appiattendo le specificità biografiche del contribuente su medie asettiche. Sul punto, già la risalente C.T.P. di Savona (sent. 12/2010) chiarì che l'apparente (imme-

[20] Si vedano, in particolare, L. Tosi, *La nuova norma sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib. – Tax News*, 20 dicembre 2024; F. Gallo, *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib. – Tax News*, 12 dicembre 2024; A. Viotto, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, p. 336; M. Golisano, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 15 giugno 2023.

diata) antieconomicità della gestione può essere giustificata dal *"sopportare un temporaneo andamento gestionale negativo per mantenere l'attività, con la prospettiva di ripresa allorquando, dopo i primi anni di vita dei figli, la loro maggiore autonomia può consentire alla madre la maggiore disponibilità lavorativa*".

Concludendo, le sentenze in commento non rappresentano un *unicum* isolato, ma recepiscono, dal punto di vista sostanziale, gli approdi cui sono in precedenza giunti altri Giudici tributari e dal punto di vista processuale gli esiti di una stagione di riforme che mette al centro l'onere della prova e la motivazione degli atti. La "presunzione di onestà" del contribuente, lungi dall'essere una mera declamazione teorica, trova in queste pronunce la sua applicazione pratica: se la contribuente offre una giustificazione razionale, documentata e costituzionalmente orientata della propria flessione reddituale, l'Ufficio che non è stato in grado di soddisfare il proprio *onus probandi* perde il diritto di presumere l'esistenza di materia imponibile.