

L'onere della prova nel processo tributario: rassegna giurisprudenziale

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 17 Febbraio 2008

Una rassegna giurisprudenziale dedicata al tema dell'onere della prova nel processo tributario, per aiutare il contribuente a verificare la tutela dei propri diritti.

L'onere della prova nel processo tributario - Premessa

In tutti i campi del diritto, e non solo quindi in quello tributario, **la prova costituisce un elemento determinante perché consente al Giudice di valutare, in ordine alla circostanza oggetto di contestazione, se le versioni rappresentategli dalle parti corrispondano alle verità dei fatti.**



La prova proposta dalle parti, dunque, deve essere posta a base della decisione che il giudice tributario dovrà emettere.

Sulla base del disposto dell'art. 2697 del codice civile, a norma del quale

“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”,

appare chiaro che l'Amministrazione finanziaria nel processo tributario instaurato, pur non prendendo l'iniziativa del processo, è obbligata a dimostrare i fatti costitutivi della sua pretesa.

Poiché l'Amministrazione finanziaria tramite l'atto di accertamento fa valere un diritto di credito nei confronti del contribuente la prova in giudizio incombe su di essa, pur non rivestendo nel processo il ruolo di attore.

Viceversa, quando si vuole fronteggiare la pretesa dell'ufficio laddove ha assolto l'onere probatorio, spetta al contribuente fornire circostanze e prove contrarie idonee a dimostrare fatti estintivi del debito tributario.

Quanto innanzi esposto viene dettato dal principio di carattere generale, anche se **non sempre trova attuazione nel processo tributario**: basti pensare alle azioni di rimborso per mettere in luce l'inversione dell'onere della prova che incombe sul contribuente per i fatti posti a fondamento della domanda.

La presente rassegna giurisprudenziale viene dunque dedicata al tema dell'onere della prova, per permettere ai lettori di verificare la tutela dei propri diritti.

L'onere della prova e il giusto processo

L'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbisognevole di prova quanto non espressamente contestato) è principio generale che informa il sistema processuale (e perciò anche il processo tributario) poggiando le proprie basi non soltanto sul tenore degli artt. 416 e 167 del codice di procedura civile, bensì anche sul carattere dispositivo del processo - comportante una struttura dialettica a catena -, sulla generale organizzazione per preclusioni successive - che, in misura maggiore o minore, caratterizza ogni sistema processuale - sul dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 del codice di procedura civile - che deve ritenersi applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art.1 del D.Lgs. n. 546/1992 - ed infine, soprattutto, sul generale principio di economia che deve sempre informare il processo, viepiù alla luce del novellato art. 111 della Costituzione.

Né l'applicazione del suddetto principio incontra ostacoli nelle peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e la ritenuta non applicabilità in materia della

disciplina di equa riparazione per la non ragionevole durata del processo (nel caso di specie la Corte ha ritenuto che il giudice di merito avesse erroneamente escluso che il contribuente avesse esercitato l'attività di autotrasporto, nonostante tale circostanza affermata dal contribuente non fosse mai stata contestata dall'Amministrazione).

Il principio costituzionale della ragionevole durata del processo deve ritenersi rivolto non soltanto, in funzione acceleratoria, al giudice quale soggetto processuale ma anche e soprattutto al legislatore ordinario ed al giudice quale interprete della norma processuale (in quanto una lettura "costituzionalmente orientata" delle norme che regolano il processo non può prescindere dal principio in esame, che esprime un canone ermeneutico valevole per ogni disciplina processuale) oltre che a tutti i protagonisti del processo (ivi comprese le parti, che, specie nei processi caratterizzati da una difesa tecnica, devono responsabilmente collaborare a circoscrivere tempestivamente i fatti effettivamente controversi), senza che la mancata applicabilità della disciplina in materia di equa riparazione al processo tributario possa indurre ad escludere che il precetto sancito dal novellato art. 111 della Costituzione sia applicabile anche al processo tributario.

(Cassazione, sentenza n. 1540/07)

La deducibilità dei costi deve essere provata

Con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, l'onere della prova circa l'esistenza di fatti che danno luogo a costi e oneri deducibili, ivi compreso il requisito dell'inerenza, incombe sul contribuente che invoca la deducibilità.

(Cassazione n. 18013/06)

Il Fisco deve provare la presunta falsità delle fatture

L'accertamento per frode fiscale deve essere motivato, e non bastano i semplici indizi.

Come già affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, nelle ipotesi in cui l'ufficio ritenga che le fatture contabilizzate da un'impresa sono relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare il contrario, bensì è compito dell'amministrazione dimostrare che esse non siano mai state poste in essere.

(Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sentenza n. 65/VIII/06)

Il Fisco deve esibire i documenti di cui è in possesso

In materia tributaria l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sui convenuti privati, per effetto delle disposizioni di cui agli art. 18 L. n. 241/90 e 6 L. 212/00.

Pertanto, qualora il contribuente che agisca per il rimborso di tasse o somme non dovute eccepisca che i documenti comprovanti l'avvenuto pagamento o la richiesta di rimborso sono in possesso dell'Amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto, e, se non lo fa, il Giudice potrà desumere elementi di prova da tale suo comportamento.

(Cassazione n. 21512/04)

La contenzione dei fatti addotti dal fisco deve basarsi su specifiche prove

Nel caso in cui il Fisco recuperi a tassazione alcune spese sostenute da una società perché non documentate o non inerenti all'attività esercitata dall'impresa, spetta al contribuente fornire la prova del contrario.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, infatti, è vero che spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rilevatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, ma è altrettanto vero, però, che il contribuente che intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano.

(Cassazione, sentenza n. 3106/06)

Tocca al contribuente smentire le prove di falsità delle fatture

Qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

(Cassazione, sentenza n. 19109/05)

Ancora sull'onere della prova della falsità delle fatture

Le fatture costituiscono di per sé idoneo mezzo di prova delle operazioni compiute da un'impresa. Pertanto, incombe sull'Amministrazione che le contesti fornire la prova che esse sono state emesse per operazioni inesistenti e che, quindi, i relativi costi sono stati indebitamente detratti dal reddito.

(Cassazione, sentenza n. 18710/05)

Onere della prova nella richiesta di rimborso

Nel caso di richiesta di rimborso di un'imposta, l'onere di provare il diritto alla restituzione grava sul contribuente. In caso di richiesta di rimborso dell'Ilor inoltrata da un agente di commercio, il riconoscimento della restituzione del tributo per un anno fiscale non basta a sostenere la richiesta per un altro periodo impositivo, secondo il principio di autonomia dei periodi di imposizione.

(Cassazione, sentenza n. 17163/05)

Prova di percezione dei redditi derivanti da società di fatto

Al fine di assoggettare a tassazione redditi di partecipazione al capitale di una società di fatto, l'Amministrazione finanziaria deve provare che il contribuente abbia effettivamente percepito tali redditi non potendo incombere su quest'ultimo l'onere di fornire una "probatio diabolica" negativa di non aver acquisito i proventi al medesimo imputati.

(Commissione Tributaria Regionale Roma, sentenza n. 2/XIV/05)

La prova supporto della esclusione del reddito dalla imposizione

Non è sufficiente, al contribuente che intenda far escludere dall'imponibile di un'imposta un reddito sulla base del suo assoggettamento ad altra imposta, provare l'omessa indicazione nell'apposito rigo della dichiarazione.

Il contribuente deve altresì fornire la prova dell'ammontare dei redditi e dell'effettivo assoggettamento a diversa imposta.

(Cassazione, sentenza n. 651/05)

Ancora sull'onere della prova della falsità delle fatture

La fattura è di per sé un documento idoneo a rappresentare un'operazione commerciale; pertanto, se l'amministrazione finanziaria la contesta, ritenendola relativa ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente dimostrarne la veridicità, bensì alla stessa amministrazione che adduce la falsità di tale documento.

(Commissione Tributaria Provinciale Puglia, sentenza n. 16/V/04)

Leggi anche: [Fatture false: a chi spetta la prova?](#)

Limiti all'obbligo del Fisco di non chiedere documenti già in suo possesso

Quando la legge ponga espressamente a carico del contribuente l'onere della produzione in giudizio di determinati documenti (nel caso di specie ricevute di pagamento delle somme dovute a titolo di "condono" ex art. 48, L. n. 413/1991), non trova applicazione l'art. 18, comma 2, L. n. 241/1990 (applicabile solo alla fase amministrativa dell'accertamento tributario) e quindi non si può ritenere che l'Amministrazione sia obbligata a ricercare e depositare tali documenti, traducendosi un siffatto obbligo in una ingiustificata inversione dell'onere della prova; e solo ove l'onere stesso sia impossibile o sommamente difficile da esercitarsi, soccorre il potere, conferito al giudice tributario dall'art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, di ordinare all'Amministrazione il deposito di documenti ritenuti necessari.

(Cassazione, sentenza n. 16161/03)

Ancora sulla fattispecie dell'obbligo del Fisco di non chiedere documenti già in suo possesso

L'esercizio del potere di cui all'art. 213 del codice di procedura civile di richiedere d'ufficio, alla Pubblica Amministrazione le informazioni relative ad atti e documenti della stessa che sia necessario acquisire al processo, rientra nella discrezionalità del giudice e non può, comunque, risolversi nell'esenzione della parte dall'onere probatorio a suo carico in quanto si tratta, più in particolare, di una facoltà (e non di un obbligo) del giudice avente ad oggetto poteri inquisitori non sostitutivi dell'onere probatorio incombente alla parte, con la conseguenza che tali poteri possono essere attivati soltanto quando sia necessario acquisire informazioni relative ad atti o documenti della Pubblica Amministrazione che la parte sia impossibilitata a fornire e dei quali solo l'Amministrazione sia in possesso proprio in relazione all'attività da essa svolta.

Facoltà rimessa alla non sindacabile discrezionalità del giudice di merito, il cui mancato esercizio non è in alcun modo censurabile in sede di legittimità. Il giudice infine non può avvalersi di tale facoltà laddove la parte abbia la possibilità di fornire le prove relative ai fatti cui la richiesta dovrebbe avere riguardo.

(Cassazione, sentenza n. 10219/03)

Leggi anche: [Documenti già in possesso della Pubblica Amministrazione, prova al contribuente](#)

Solo l'accordo con il fornitore mette nei guai l'utilizzatore delle fatture false

La società può legittimamente dedurre un costo effettivamente sostenuto, sebbene legato a una sovrapproduzione, a meno che l'amministrazione finanziaria non provi che i rappresentanti di detta società fossero in accordo con chi ha emesso le fatture presunte false.

(Commissione Tributaria Regionale Campania, sentenza n. 143/XLVII/03)

Ti suggeriamo anche:

- [Interposizione ed onere della prova di Fisco e contribuente](#)
- [Operazioni inesistenti: l'onere della prova spetta all'Ufficio?](#)