

L'onere della prova passa al contribuente

di **Sonia Cascarano**

Pubblicato il 25 ottobre 2008

“Qualora l’Amministrazione finanziaria fornisca validi elementi di prova per contestare l’emissione di fatture “false”, grava sul contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni”, questo è quanto ribadito dai giudici della Suprema corte con la sentenza n. 15395 dell’11 giugno scorso.

La vicenda trae origine da un contratto di nolo a freddo per l’effettuazione di lavori “movimento terra”, appaltato alla ditta ricorrente e da questa subappaltato ad altra impresa edile.

Dall’esame della documentazione contabile risultava una notevole differenza tra il corrispettivo pattuito nel contratto di sub-appalto e i relativi pagamenti; l’ufficio, pertanto, recuperava a tassazione la differenza tra i due importi, in quanto presumibilmente ascrivibile a prestazioni mai effettuate dal subappaltante.

La ditta ricorrente, beneficiaria della sovrappatturazione, a sostegno della propria tesi, a fronte dell’onere probatorio assolto dall’ufficio, faceva un generico riferimento alla mancata definizione degli accordi commerciali con la ditta appaltante, nonché a un tacito rinnovo del contratto di subappalto che, però, non era

stato oggetto di rilievo da parte dell'Amministrazione, non fornendo, dunque, elementi idonei a "smontare" la rettifica operata.

La questione, secondo i giudici della Corte, andava inevitabilmente affrontata in ambito di "presunzioni", come si evince del resto dalla lettura del secondo comma dell'articolo 54, Dpr 633/1972, essendo di tutta evidenza che non sia possibile, se non in via induttiva, fornire la prova dell'inesistenza di un fatto.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e di Iva, se è vero che da un lato incombe sull'Amministrazione finanziaria, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, con elementi e circostanze che suffraghino adeguatamente la prova della effettiva sussistenza di un maggior reddito imponibile, lo è altrettanto che il contribuente deve, a sua volta, dimostrare i fatti sui quali fonda le eccezioni sollevate (cfr Cassazione, sentenze 15228 e 13662 del 2001).

Su chi gravi l'onere della prova nelle differenti situazioni di un elemento negativo di reddito non inerente, ovvero inesistente, è stato argomento largamente trattato dalla giurisprudenza di legittimità.

Il principio è di derivazione civilistica, per cui chi vuole far valere in giudizio un diritto deve provare i fatti sui quali lo stesso è fondato.

Per effetto di ciò, è generalmente ricondotto in capo al contribuente l'onere di

fornire dimostrazione che l'elemento passivo, oltre che esistente, è altresì connotato dal requisito dell'inerenza cui il legislatore fa derivare anche la detraibilità ai fini Iva, ex articolo 19 del Dpr 633/1972.

La deduzione del costo, è, in definitiva, un diritto del contribuente, il cui esercizio è subordinato all'assolvimento dell'onere di dimostrare la sussistenza dei requisiti cui il legislatore ne subordina la deducibilità, nell'ipotesi di controllo da parte degli uffici finanziari; l'Amministrazione, infatti, deve essere in grado di valutare la effettiva deducibilità e detraibilità di quanto dichiarato dal contribuente con elementi che solo questi, spesso, è in grado di fornire.

Le norme contenute negli articoli 21, comma 2, lettera b), Dpr 633/1972, ovvero 2214, comma 2, Codice civile, se disattese, implicano, di fatto, l'inversione dell'onere della prova, che, dall'Amministrazione finanziaria viene traslato in capo al contribuente. In ogni caso, però, quando il contribuente osservi le prescrizioni di legge in merito alla regolare tenuta delle scritture contabili, l'onere della prova grava inevitabilmente sull'Amministrazione finanziaria che può avvalersi, però, delle presunzioni di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/1973.

Diversa è l'ipotesi in cui la contestazione di elementi passivi fittizi configuri violazioni penalmente rilevanti (Dlgs 74/2000). In questo caso, gli elementi di prova raccolti devono essere vagliati in maniera molto rigida, assumendo particolare rilevanza, in questa fattispecie, l'elemento psicologico (in particolare nelle due ipotesi di dichiarazione fraudolenta, di cui agli articoli 2 e 3 del Dlgs 74/2000) del

dolo.

E' indubbio che la prova degli elementi integranti la fattispecie del reato incomba sull'Amministrazione finanziaria, non essendo possibile la configurazione di una fattispecie fraudolenta basata esclusivamente sull'omissione degli obblighi relativi alla regolare tenuta delle scritture contabili; ma è altrettanto vero che, in tale circostanza, la correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi dietro il quale celarsi, per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali.

L'onere relativo alla effettiva esistenza delle operazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria non può essere assolto nemmeno dalla mera dimostrazione d'esistenza di mezzi di pagamento, formalmente regolari sebbene del tutto fittizi, in quanto configuranti, normalmente, dei meri giroconti contabili.

In particolare, nella sentenza in commento, le amministrazioni ricorrenti denunciano unitariamente "violazione e falsa applicazione degli artt. 6, 21, 54 D.P.R. 633/1972 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c." ed "insufficiente e comunque contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia ex art. 360 n. 5 c.p.c."

Su tali premesse, le ricorrenti censurano la sentenza impugnata, osservando che ogni questione sulla effettiva durata del contratto appare di scarso rilievo

motivazionale, posto che non solo su di essa l'amministrazione ha fondato il proprio accertamento, *"ma bensì su una molteplicità di elementi quali il mancato pagamento delle fatture, la genericità delle stesse, il compimento dei lavori da parte della ditta De M. con propri macchinari, la corrispondenza degli importi pagati alla misura dei lavori effettivamente realizzati"*.

Nella prospettiva segnata, richiamano la giurisprudenza sull'onere della prova a carico del contribuente (Cass., V, 6341/2002) in caso di contestazione di una detrazione per operazione inesistente, onere neppure assolto dalla mera dimostrazione d'esistenza di mezzi di pagamento, in ipotesi del genere fittiziamente utilizzati in via normale (Cass., V, 15228 e 13662/2001).

Lamentano la violazione degli artt. 6 e 21 del D.P.R. 633/1972, circa il momento in cui sorge l'obbligo di fatturazione, a fronte della stessa difesa del contribuente, secondo cui *"le fatture non erano state ancora pagate"*. In tale contesto, in definitiva, si rivela carente la motivazione fondata sul *'rinnovo del contratto di nolo a freddo e sul "sibillino richiamo ad una sentenza del Tribunale di Avellino pronunciata per dirimere una controversia insorta tra le parti"*, in quanto nessuna delle due circostanze riesce a dare adeguata ragione *"della non corrispondenza tra le fatture ed i pagamenti"* e, quindi, è idonea a negare l'attendibilità delle rettifiche.

Denunciano, infine, l'ulteriore violazione dell'art. 54 del D.P.R. 633/1972: in rito, l'inapplicabilità del comma 5 sugli accertamenti parziali risulta rilevata in

extrapetizione, trattandosi di questione mai sollevata dal contribuente; nel merito, l'affermazione è erronea in quanto, soprattutto in virtù dell'art. 3 comma 1 della legge 413/1991, come sostituito dall'art. 62 quater della legge 427/1993, tale forma di accertamento risulta snellita, così da incidere in maniera "puramente esemplificativa" sui casi di corrispettivi in tutto o in parte non pagati o di detrazioni non spettanti.

Il controricorrente formula le seguenti difese:

1) "Inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 360, primo comma, c.p.c."

Deduce, in via generale, che le ricorrenti, richiamando gli elementi contenuti nel p.v.c. e la loro efficacia presuntiva, in realtà propongono la diversa valutazione dei dati fattuali considerati dal giudice a quo e comprensivi della documentazione offerta dal contribuente, con portata per loro negativa;

2) "Inammissibilità ed infondatezza del motivo relativo all'inversione dell'onere della prova. Inammissibilità e infondatezza del motivo relativo alla violazione del combinato disposto degli artt. 6 e 21 D.P.R. n. 633/1972".

Osserva che la doglianza relativa alla inversione dell'onere della prova risulta, da un lato, formulata per la prima volta in sede di legittimità, e, dall'altro (con riguardo anche a Cass., V, 17799 e 21953/2007), superata dalla valutazione di merito del giudice a quo, che ha concluso per l'effettività delle operazioni

fatturate.

Oppone che la coordinata censura sulla violazione del combinato disposto degli artt. 6 e 21 citati è superata dalla regola dell'art. 6, comma 4, là dove afferma che, in caso di emissione di fattura anteriormente al pagamento, *“l’operazione si considera effettuata alla data della fattura”*, con l’ulteriore conseguenza che, dal momento della *“effettuazione dell’operazione”*, *“il committente del servizio che ha emesso la fattura diventa debitore verso il fisco dell’imposta, mentre il commissionario può detrarre l’imposta a lui addebitata a titolo di rivalsa a prescindere dall’effettivo pagamento del corrispettivo (art. 16, primo comma, D.P.R. 633/1972)”*;

3) *“Infondatezza della violazione dell’art. 54 D.P.R. 633/1972. Infondatezza del motivo circa l’insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia”*.

Il ricorso è stata considerato ammissibile dai Giudici con riferimento alla prima eccezione.

La lunga esposizione in fatto, costituente introduzione alle complessive censure, deve essere considerata, all’infuori di ogni valutazione di merito, con riguardo ai dati acquisiti al processo ed incontestati fra le parti, ai fini della verifica della immunità dell’iter argomentativo, seguito dal giudice di merito, da errori di diritto o vizi logici, gli uni e gli altri, in realtà, dedotti dalle ricorrenti.

In tale ottica, pare opportuno affrontare per primo il problema sulla ripartizione dell'onere della prova, quando si controverta della inesistenza, anche solo parziale o riferita alla loro imputazione, delle operazioni riportate nelle fatture, dovendosi avvertire che non è configurabile alcuna violazione del divieto di *ius novorum*, quando si tratti di stabilire il rispetto di una regola di giudizio da parte del giudice del gravame.

Non v'è dubbio che, definendo l'inesistenza della singola operazione fatturata emergere una materia imponibile, sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta, l'onere della prova dell'inesistenza, quale fatto costitutivo (art. 2697 cod. civ.) della pretesa fiscale, incomba sulla amministrazione finanziaria, senza alcuna eccezione (cfr., per tutte, Cass., V, 18710/2005, 27341/2005 e, più di recente, Cass., V, 1325/2007, nonché, addirittura con rito camerale, Cass., V, 17799/2007).

Su un piano ben diverso si pone l'affermazione di sufficienza della "contestazione" dell'operazione, ad opera della stessa amministrazione, la quale certamente comporta l'onere, per il contribuente, di provare, in concreto, la detraibilità (in tale prospettiva si pone, fra le altre, Cass., V, 6341/2002).

Questo differente tema attiene infatti alla documentazione dell'imposta detraibile, che è insita nella fatturazione stessa, nonché negli adempimenti collaterali (arg. artt. 19, 25, 39, 54 t.u. IVA), laddove, in caso di contabilità "formalmente" regolare, se l'amministrazione contesti l'effettività dell'operazione fatturata, si assumerà l'onere di dimostrarne la non rispondenza al vero, tanto più

ove si consideri che, in tale evenienza, *“l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fatture”* (art. 21, comma 7, del decreto IVA; tributo c.d. “fuori conto”: Cass., V, 21952/2007).

Da ciò discende il principio, cui il collegio intende dare continuità, secondo cui *“in tema di i.v.a. la fattura è documento idoneo a documentare un costo dell’impresa, come si evince chiaramente dall’art. 21 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l’altro l’indicazione dell’oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale. Pertanto, nella ipotesi di fatture che l’amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l’operazione è effettiva, ma spetta all’amministrazione, che adduce la falsità del documento e quindi l’inesistenza di un maggiore imponibile, provare che l’operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere”* (Cass., V, 27341/2005 citata; v. già, con riguardo alle imposte sui redditi e, quindi, sotto il profilo della deducibilità, Cass., I, 1092/1997).

La questione, peraltro, va inevitabilmente affrontata nell’ambito delle presunzioni, come si apprende, del resto, dalla stessa formulazione dell’art. 54, comma 2, del t.u. IVA, essendo di facile apprezzamento che non è possibile, se non in via induttiva, fornire la prova della inesistenza di un fatto.

In tale prospettiva, la problematica sulla ripartizione dell’onere probatorio ha trovato, nella stessa giurisprudenza di legittimità, ragioni di contrasto più apparenti che reali, in quanto la rigidità del principio di diritto di volta in volta enunciato non

sempre lascia trasparire il diverso momento processuale del valore indiziario assunto, in concreto, dagli elementi offerti dall'amministrazione.

Deve affermarsi che, una volta assurti quegli elementi, unitariamente considerati, ad effettiva valenza probatoria, viene per ciò stesso a ricadere sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (Cass., V, 19109/2005, 4046/2007; Cass., V, 21953/2007).

Analizziamo, ora l'altro argomento che si ritrova nella sentenza esaminata: il vizio di motivazione.

Quest'ultima riposa sui seguenti dati:

a) la durata del contratto in oggetto, tacitamente rinnovata oltre la scadenza espressamente prevista (individuata nel 10 dicembre 1992) nonché oltre quella (non indicata in sentenza) fissata per il contratto di subappalto;

b) la conferma del perdurare del rapporto *"fino a tutto il 1994"* desunta dalla sentenza civile (n. 814/2000, del Tribunale di Avellino), resa in una *"controversia insorta tra le parti per la definizione contabile dei rapporti"*.

La motivazione, ampiamente incompleta ed insufficiente, non esprime alcuna

valutazione sui dati complessivamente utilizzati nella rettifica ed offerti al contraddittorio davanti al giudice tributario.

In più si evidenzia come l'incompletezza e l'insufficienza derivano dal fatto che non esprimeva una valutazione sui dati complessivamente utilizzati nella rettifica operata dall'Amministrazione finanziaria ed offerti al contraddittorio davanti al Giudice tributario: di fatto la sentenza di appello *"non si è fatta carico di affrontare le poste concrete per farne discendere l'affermata dimostrazione del carattere delle operazioni"*.

Anche l'ultima censura formulata in ricorso è fondata.

Nella parte conclusiva della sentenza impugnata si afferma una ragione di illegittimità degli accertamenti parziali impugnati, per presunta violazione dell'art. 54, comma 5, del decreto IVA.

Si sostiene, infatti, che l'accertamento parziale, *"si basa in sintesi su mere segnalazioni effettuate all'Ufficio"*, onde non può conseguire ad un PVC, che, derivando *"da un controllo ragionato dei fatti"*, può solo *"essere posto a base di un accertamento ordinario"*.

L'argomento è comunque erroneo, in quanto la semplificazione della procedura non viene in alcun modo ad incidere sulla sostanza dell'atto, ma solo consente all'amministrazione di intervenire con maggiore speditezza, anche senza ulteriore

istruttoria, e tuttavia *“senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall’art. 57”*.

L’accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla stessa Commissione Regionale della Campania, perché proceda ad esauriente ragionato esame delle risultanze processuali, alla stregua del seguente principio di diritto:

“In materia di i.v.a., in ipotesi di fatture che l’amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, grava su di essa l’onere di provare che le operazioni, oggetto delle fatture, in realtà non sono state mai poste in essere. Ma, se l’amministrazione fornisca validi elementi, alla stregua dell’art. 54, comma 2, del D.P.R. 633/1972, per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) di tal fatta, passerà sul contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate”.

In particolare: Sentenza n. 16423 del 18 giugno 2008

“Qualora vi sia prova certa di origine presuntiva dell’inesistenza delle operazioni fatturate dal fornitore e tale prova non sia stata smentita da altra, idonea e contraria,

della venditrice o dell'acquirente, è sufficiente constatare l'uso delle relative fatture per ritenere indebita la deduzione operata. Conseguentemente, è legittimo l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha recuperato il costo a tassazione".

Lo ha stabilito, intervenendo ancora una volta in materia di onere della prova, la Cassazione con la sentenza n. 16423 del 18 giugno 2008.

L'ufficio recuperava a tassazione, nei confronti di una società di fatto, "costi indeducibili" ai fini Irpef corrispondenti a fatture emesse da una società terza, oggetto di verifica fiscale ove era stato constatato che la stessa non disponeva in contabilità la merce ceduta, risultate connesse a operazioni inesistenti.

Il ricorso della società, veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale sulla base dell'asserzione che l'accertamento mancasse dei presupposti di diritto e di fatto e che l'Amministrazione non avrebbe provato i fatti costitutivi della pretesa.

La Ctr, confermando il giudicato, condivideva l'assunto della sentenza di prima istanza e, cioè, che i verificatori si sarebbero limitati a operare il recupero dei costi, senza effettuare altri controlli sull'acquirente, quali le rimanenze e i movimenti finanziari.

In sostanza, per il giudice di appello, l'accoglimento dell'impugnazione era impedita dall'assenza di riscontri precisi e concordanti.

Da qui, il ricorso in Cassazione dell'Amministrazione finanziaria che censurava la decisione impugnata in quanto la Commissione regionale, violando l'onere probatorio di cui all'articolo 2697 cc, aveva disconosciuto:

- che la prova certa di origine presuntiva dell'inesistenza delle operazioni, non smentita né dalla venditrice né dall'acquirente, era sufficiente, con la semplice constatazione dell'uso delle fatture fittizie, per ritenerne indebita la detrazione
- che tale circostanza non implicava la doppia presunzione denunciata da parte avversa poiché, rispetto all'inesistenza delle vendite presuntivamente dimostrata, quella dei relativi acquisti non sarebbe una ulteriore presunzione, caratterizzata da un certo grado di probabilità logica, ma una deduzione inevitabile, caratterizzata logicamente da assoluta necessità
- che nessuna prova contraria era stata prodotta dalla controparte.

La Cassazione, decidendo la causa nel merito, ha accolto il ricorso di parte pubblica ritenendo fondate le relative doglianze.

Ciò in quanto, ad avviso della Corte, le affermazioni del giudice d'appello, secondo cui la mancanza nell'istruttoria di "riscontri precisi e concordanti", essendosi i verificatori limitati a operare il recupero dei costi,

documentati dalle fatture per operazioni inesistenti, senza effettuare altri controlli, quali le rimanenze e i movimenti finanziari, violano le disposizioni denunciate dall'Amministrazione ricorrente perché, nella sostanza, fanno surrettiziamente carico all'ufficio della mancanza di prova in ordine a fatti da considerare, se sussistenti, modificativi e/o estintivi, della pretesa tributaria, la cui prova, invece, ai sensi dell'articolo 2697 cc, grava sul controinteressato.

Affermazioni che, sempre a parere dei giudici, disattendono anche le prescrizioni dettate dall'articolo 2727 cc, per avere i giudici del riesame contraddittoriamente preteso riscontri precisi e concordanti relativamente ad un fatto ritenuto certo da esso stesso giudicante: tale fatto non ha valore meramente presuntivo ma è idoneo, di per sé solo, a fondare l'afferente accertamento tributario in quanto, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato (sentenze 11205/2007, 1709/2007, 3106/2006, 17841/2004, 10802/2002, 16198/2001, 13478/2001) che, in ipotesi di accertamento delle imposte sui redditi:

- all'Amministrazione finanziaria spetta dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa azionata fornendo la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggior imponibile;

al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e/o a costi deducibili nonché il requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa esercitata.

La pronuncia in commento rafforza l'orientamento giurisprudenziale che ritiene debba essere l'Amministrazione finanziaria a farsi carico dell'onere di dimostrare l'inesistenza di una determinata operazione e, quindi, del relativo documento fiscale.

In tale ottica, il riproposto problema verte sulla ripartizione dell'onere della prova, quando si controverta della inesistenza, anche solo parziale, ovvero riferita alla loro imputazione, delle operazioni riportate nelle fatture, allorché si tratti di stabilire il rispetto di una regola di giudizio da parte del giudice del gravame.

Tuttavia, la risoluzione di tale questione coinvolge, di converso, l'altro aspetto centrale della vicenda, relativo all'inerenza, oltre che all'esistenza, dei costi dichiarati in seguito all'addebito di un acquisto o di un servizio prestato (articolo 109, Dpr 917/1986), per i quali la giurisprudenza maggioritaria di legittimità richiede che l'onere ricada sul contribuente (Cassazione, 1709/2007).

La Suprema Corte ritiene che l'iter da seguire per dimostrare legittimamente l'inesistenza di operazioni deve svolgersi nel seguente modo:

- l'Amministrazione deve rinvenire una serie di elementi che, unitariamente considerati, abbiano un'effettiva valenza probatoria;
- il contribuente, a sua volta, deve dimostrare, sulla base di altri elementi, l'effettiva esistenza dell'operazione.

Da ciò si deduce che l'errore di impostazione della sentenza della Ctr impugnata si sostanzia nel fatto che la stessa, avendo ritenuto sufficiente affermare che la fittizietà dell'operazione di acquisto non era stata "provata" da ulteriori controlli, ha, in definitiva, capovolto l'onere probatorio ponendolo a carico dell'Amministrazione finanziaria, senza considerare, invece, la specifica fonte della pretesa fiscale oggetto del giudizio e, in coerenza, senza individuare la parte tenuta a subire le conseguenze della mancata osservanza dell'onere probatorio di cui la stessa è giuridicamente gravata (Cassazione, 11205/2007).

Va infine ricordato che il procedimento valutativo della prova per presunzioni da parte del giudice di merito si articola in due distinti momenti, così come esprime la Cassazione, nelle sentenze 19894/2005 e 13819/2003:

- innanzitutto, l'apprezzare analiticamente ciascuno degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e per conservare invece quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, presentando una positività parziale o

almeno potenziale di efficacia probatoria;

· in secondo luogo, il procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando singolarmente uno o alcuni indizi.

Secondo la Corte di Cassazione con la sentenza n. 16423 del 18 giugno 2008, nel caso vi sia prova dell'inesistenza delle operazioni fatturate da un fornitore è sufficiente constatare l'uso delle fatture per ritenere indebita la deduzione operata.

Il caso riguardava il una società di fatto dalla quale l'ufficio recuperava attraverso la tassazione, dei costi indeducibili ai fini dell'Irpef: questo attraverso fatture emesse da una terza società risultata poi inesistente; la società di fatto ha presentato ricorso contro le presunte omissioni dell'ufficio recuperante il credito, ricorso accolto dalla Commissione tributaria competente sul caso ed al quale dopo l'ulteriore accoglimento del Ctr, l'Amministrazione finanziaria si è contrapposta portando il caso in Cassazione.

Quest'ultima ha rilevato come in base alle sentenze di Cassazione 11205/2007, 1709/2007, 3106/2006, 17841/2004, 10802/2002, 16198/2001, 13478/2001, in materia di imposte sui redditi è necessario che :

- l'amministrazione finanziaria dimostri l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa fornendo prove della esistenza di un maggiore imponibile nei confronti delle società;
- il contribuente dimostri l'esistenza di fatti che diano luogo ad oneri e costi deducibili ed il loro collegamento all'attività professionale denunciata dal contribuente.

Ciò dimostra come il problema in questo tipo di cause sia legato all'annosa questione della ripartizione dell'onere della prova relativa alla inesistenza o meno della stessa nelle operazioni riportate nelle fatture.

Appare quindi chiaro che se scaturisce l'inesistenza di materia imponibile dalla operazione fatturata, l'onere della prova dell'inesistenza, in base all'ex articolo 2697cc ma soprattutto in base alle sentenze di Cassazione 18710/2005 e 1325/2007, l'onere sia di competenza dell'Amministrazione finanziaria, mentre se non appare provata l'inerenza delle operazioni fatturate al campo di appartenenza dell'attività del contribuente, sarà lo stesso a doversi far carico dell'onere della prova in base alla sentenza di Cassazione 1709/2007.

In particolare: Sezione tributaria, sentenza 16 settembre 2003 n.13605

In tema di IVA, ove l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante l'esibizione dei relativi documenti contabili.

Pertanto, quando costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per aver denunciato un furto della contabilità, non spetta all'Amministrazione di operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente di attivarsi attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l'acquisizione, presso i fornitori, della copia delle medesime.

Né una denuncia di furto è di per se stessa sufficiente a dare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto specifico.

In senso conforme Cassazione 6341/2002; si vedano anche Cassazione

13662/2001 e 6341/2002.

In particolare: Sentenza Corte Cassazione n. 18710/2005

Con la sentenza n. 18710 del 23/9/2005, la Corte di cassazione ha stabilito che nelle ipotesi in cui l'ufficio ritenga che le fatture contabilizzate da un'impresa siano relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare il contrario, ovvero l'effettività delle operazioni fatturate, bensì all'Amministrazione finanziaria dimostrare che le stesse non siano mai state poste in essere.

La Commissione tributaria regionale di Palermo aveva legittimato il recupero fiscale scaturente da un avviso di accertamento con il quale venivano disconosciuti, tra l'altro, taluni costi ritenuti relativi a operazioni inesistenti.

In particolare, l'ufficio finanziario aveva sostenuto, con una motivazione collegata "*per relationem*" a un processo verbale della Guardia di finanza, che la struttura aziendale non risultava idonea all'effettuazione dei lavori descritti nelle fatture esibite dal contribuente.

I giudici d'appello, considerato che la parte aveva ommesso di depositare una perizia tecnica descrittiva dello stabilimento industriale, che pure aveva preannunciato di voler produrre, e non aveva fornito nessuna prova in ordine

all'effettività delle prestazioni fatturate, avevano ritenuto che il recupero fiscale potesse essere legittimato per mancata produzione della prova contraria.

La suprema Corte ha invece sancito che, essendo già di per sé la fattura strumento idoneo, a norma dell'articolo 21 del Dpr 26 ottobre 1972 n. 633, a documentare un costo sostenuto dall'impresa, *“nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi l'esistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere”*.

La sentenza in commento ha presentato spunti interessanti, poiché, se in relazione alla concreta fattispecie delle fatture per operazioni inesistenti si ribadisce che l'onere della prova è a carico degli uffici finanziari, si conferma pure che in linea di principio è il contribuente che, se vuole contestare gli elementi e le situazioni presi a base delle rettifiche reddituali, deve dimostrare l'infondatezza degli stessi, ovvero *“sostenere l'esistenza di circostanze modificative o*

