

La ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario

di Luigi Ferrajoli - Avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale
Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia
Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente lavoro si prefigge lo scopo di illustrare la ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria tramite un'analisi della giurisprudenza e della prassi più recente nei settori di maggiore interesse, non dimenticando anche le novità legislative recentemente approvate.

I principi generali in tema di ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario

Il principio cardine in materia di prove, sancito dall'articolo 2697, cod. civ. che prevede che *"Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento"*, risulta pacificamente applicabile anche nel processo tributario; in applicazione di tale principio, l'onere della prova è posto in primo luogo a carico di colui che riveste, nel processo, il ruolo di attore in senso sostanziale.

Nell'ambito del contenzioso scaturente dalla contestazione di una pretesa creditoria vantata dal Fisco spetta, quindi, a quest'ultimo l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria, mentre grava sul contribuente che voglia contestare tale pretesa l'onere di provare i fatti modificativi, estintivi e impeditivi della stessa¹.

Per fatti modificativi si intendono quelli che tendono a mutare l'oggetto o il contenuto del credito preteso dall'Amministrazione finanziaria, mentre i fatti estintivi sono quelli volti a farlo venir meno (come ad esempio in caso di eccezione di avvenuta prescrizione del credito), infine i fatti impeditivi sono quelli che bloccano la pretesa del Fisco (come ad esempio la decadenza dal potere di porre in essere l'accertamento).

L'Amministrazione finanziaria deve fornire la prova dell'esistenza dell'*an* e del *quantum* dei fatti costitutivi dell'obbligazione fiscale.

Il contribuente deve provare i fatti che comportano

¹ Cfr. Cass. sent. n. 13201/2009: «L'Amministrazione finanziaria è attore sostanziale del processo tributario ed è tenuta ad assolvere l'onere probatorio circa la sussistenza degli elementi di fatto e di diritto a sostegno della fondatezza della pretesa fiscale fatta valere nei confronti del contribuente. Conseguentemente, non è ammissibile la doglianza relativa all'omessa attività istruttoria ex articolo 7, D.Lgs. 546/1992 da parte del giudice tributario laddove la parte interessata non abbia tempestivamente prodotto la documentazione a conforto delle proprie tesi.»

una riduzione della pretesa tributaria, oppure che costituiscono il diritto al rimborso, o il diritto all'agevolazione o all'esenzione fiscale: *"la prova del diritto alla deduzione di costi è a carico del contribuente e ciò sia con riferimento al criterio che chi afferma un fatto costitutivo di un diritto lo deve provare e sia con riferimento al criterio di vicinanza della prova"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 2935/2015).

L'utilizzo delle presunzioni

Nel rito tributario vi è, inoltre, un largo impiego delle presunzioni; secondo l'articolo 2727, cod. civ., le presunzioni sono *"le conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato"*.

Le presunzioni si dividono in:

- legali assoluti;
- legali relative;
- semplici.

Avverso le presunzioni legali assolute non è ammessa prova contraria, poiché in loro presenza non risulta applicabile il principio della libera valutazione delle prove sancito dall'articolo 116, c.p.c. (ai sensi del quale *"Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti"*); nel diritto tributario le principali presunzioni legali assolute sono:

- la presunzione di percezione degli utili per effetto della trasparenza (articolo 5, Tuir);
- la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili (articolo 47, comma 1, Tuir);
- la presunzione di residenza fiscale ai fini delle imposte di redditi (articolo 2, comma 2, Tuir e articolo 73, comma 3, Tuir).

Avverso le presunzioni legali relative è, invece, ammessa prova contraria; tuttavia le stesse determinano un'inversione dell'onere probatorio.

Un esempio di inversione dell'onere della prova è quel-

lo previsto dall'articolo 74, D.P.R. 597/1973 che prevede che *"i costi non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite"*. Nel diritto tributario sostanziale vi sono diverse ipotesi di presunzioni legali relative:

- le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate ai valori dei conferimenti, se non risultano determinate diversamente da atto pubblico o scrittura privata autenticata (articolo 5, comma 2, Tuir);
- la presunzione di evasione per gli investimenti esteri non dichiarati (articolo 12, D.L. 78/2009);
- la presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie (articolo 32, D.P.R. 600/1973)²;
- la presunzione di vendita dei beni acquistati che non sono rinvenuti nei locali ove si svolge l'attività (articolo 53, D.P.R. 633/1972).

Secondo l'articolo 2729, cod. civ., le presunzioni semplici sono *"lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti"*.

I fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, che deve dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Gli esempi di utilizzo delle presunzioni semplici nel rito tributario sono molteplici: tra le diverse ipotesi si segnala l'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, che autorizza l'Amministrazione finanziaria alla rettifica analitica del reddito dichiarato, se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili, da altre verifiche, ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa, quando l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di attività dichiarate sia desumibile anche in base a presunzioni semplici purché siano gravi, precise e concordanti.

Con riferimento al requisito della gravità, secondo un

² *"In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. 600/1973, articolo 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili a operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica"* (Cass. n. 2935/2015).

orientamento consolidato le presunzioni devono concretizzarsi in elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti alle possibili obiezioni; sono invece precisi gli elementi presuntivi valutabili univocamente e non interpretabili, che portano alla medesima conclusione sul fatto ignoto; sono infine concordanti quelle circostanze che, valutate complessivamente, non siano in contrasto tra loro. In alcune fattispecie tributarie è oggetto di contrasto giurisprudenziale la qualifica di presunzioni quali legali relative, comportanti l'inversione dell'onere probatorio, oppure quali semplici, che richiedono pertanto la sussistenza dei requisiti sopra esaminati. In particolare, in tema di accertamenti fondati sul c.d. redditometro, la Cassazione ha avuto modo di precisare che

"La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente" (Cass. SS.UU. nn. 26635-26638/2009 e Cass. n. 4624/2014 e n. 14066/2014).

In altre pronunce, invece, la Suprema Corte ha sancito la natura di presunzione legale (relativa) dei parametri redditometrici, con la conseguenza che è stato ritenuto onere del contribuente fornire la prova contraria rispetto alla maggiore capacità contribuiva accertata dall'ufficio; sull'argomento si segnala da ultimo l'ordinanza della Cassazione n. 14859/2015 nella quale è affermato che *"La disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, costituisce, quindi, una presunzione di "capacità contribuiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'articolo 2728, cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una "capacità contribuiva". Pertanto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contribuiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il Legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta a imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma"*.

Nell'ordinamento tributario sussistono anche ipotesi di presunzioni c.d. semplicissime: in presenza di violazioni particolarmente gravi (articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, per gli accertamenti induttivi e articolo 41, comma 2, dello stesso D.P.R., per l'ipotesi di omessa dichiarazione) è consentito all'Amministrazione finanziaria effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Il Legislatore consente quindi al fisco di utilizzare, come elementi di prova, nella determinazione in via induttiva del reddito d'impresa del contribuente, presunzioni anche non gravi, precise e concordanti (cioè non qualificate), solo quando sono state accertate, in sede di ispezione, omissioni, falsità o inesattezze così gravi, numerose e ripetute, da rendere del tutto inattendibili le scritture contabili utilizzate dal contribuente per la determinazione del reddito dichiarato.

L'onere della prova nella contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti

Con il Documento del 15 giugno 2015 la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, unitamente alla GdF, ha analizzato la ripartizione dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente nei procedimenti e processi tributari aventi a oggetto la contestazione di operazioni Iva soggettivamente inesistenti, con particolare riferimento all'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva da parte del cessionario.

Nel Documento emerge, tra l'altro, come la giurisprudenza comunitaria abbia da tempo favorito il riconoscimento del diritto alla detrazione rispetto alla possibilità, per gli Stati, di prevedere meccanismi di contrasto oggettivo delle frodi; in particolare, risulta a oggi consolidato il principio secondo cui il diritto alla detrazione dell'Iva, relativo a fatture soggettivamente inesistenti, non spetta solo quando il cessionario sia consapevole della natura soggettivamente inesistente dell'operazione intercorsa ovvero, usando la propria diligenza, avrebbe potuto ragionevolmente avvedersene (Corte Giustizia UE, 6 settembre 2012, C-324/2011).

Al disconoscimento della detrazione d'imposta, ritenuta dai giudici comunitari una deroga al principio generale della neutralità dell'Iva, consegue quindi l'attribuzione in capo all'ente impositore dell'onere di provare, anche per mezzo di presunzioni gravi, precise e concordanti, che il contribuente, utilizzatore delle fatture soggettivamente inesistenti, sia stato consapevole, o avrebbe potuto esserlo in base all'ordinaria diligenza dell'operatore economico (cfr. Corte Giustizia UE, 21 giugno 2012, C-80/2011 e C-142/2011).

La buona fede dell'operatore è presunta e può es-

sere confutata dall'Amministrazione finanziaria solo fornendo elementi probatori che dimostrino sia la fittizietà soggettiva della transazione, sia la mala fede (o la colpa grave) da parte del cessionario.

L'evoluzione della posizione della Corte di Cassazione

La Cassazione è addivenuta solo recentemente a conclusioni analoghe a quelle già consolidate presso la giurisprudenza comunitaria, dopo avere sostenuto in diverse pronunce che al cessionario può essere imputato un concorso passivo nella frode in mancanza della dimostrazione di un atteggiamento attivo di rottura della catena fraudolenta.

Nella sentenza n. 5719/2007, la Suprema Corte ha ad esempio affermato che in caso di contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti è dovuta l'Iva dal fornitore fittizio e risulta indetraibile l'Iva assolta dall'acquirente qualora l'Amministrazione riesca a fornire validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, mentre è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

La posizione della Cassazione ha subito un significativo mutamento a partire dal 2014; in particolare, nella sentenza n. 25779/2014 la Suprema Corte dà esplicitamente atto che l'orientamento di legittimità in forza del quale, a fronte della semplice contestazione del Fisco di operazioni inesistenti, era il contribuente a doverne dimostrare l'esistenza (Cass. n. 1181/2001, n. 13662/2001 e n. 15228/2001; n. 6341/2002; n. 13605/2003 e n. 11109/2003; n. 1727/2007 e n. 16896/2007), è stato progressivamente - e ormai definitivamente - superato.

La Cassazione ha quindi ribadito che, a fronte di una apparente regolarità contabile delle fatture contestate, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche tramite di presunzioni semplici - che si tratti di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, dimostrando, nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in un'evasione commessa dal fornitore.

In particolare, secondo la Suprema Corte, per le operazioni oggettivamente inesistenti l'onere probatorio posto in capo al fisco consiste nella prova certa della loro inesistenza da fornire con le seguenti graduazioni:

- per le ipotesi più semplici di operazioni soggettivamente inesistenti, di tipo triangolare, l'onere

probatorio può esaurirsi - attesa l'immediatezza dei rapporti - nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale;

- nei casi più complessi di c.d. "frode carosello", contraddistinti da una catena di passaggi in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società "filtro", occorre dimostrare non solo gli elementi di fatto caratterizzanti la frode (ovvero l'inesistenza di una autonoma struttura operativa del cedente e il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile da parte della c.d. cartiera), ma anche la consapevolezza di essi da parte del cessionario, e quindi la sua connivenza nella frode, anche attraverso presunzioni semplici.

A sua volta il cessionario (o committente) è tenuto a fornire la prova liberatoria consistente nella dimostrazione di avere ignorato, senza colpa, l'effettiva natura delle operazioni e di aver partecipato inconsapevolmente all'operazione di cui è stata dimostrata la natura fraudolenta.

Secondo la Suprema Corte, l'ufficio deve quindi dimostrare gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera"; il contribuente che intende esercitare il diritto alla detrazione o al rimborso deve invece provare la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.

Sul punto si segnala la recente ordinanza n. 5313/2015 con cui la Suprema Corte ha ribadito che: *"In tema di Iva, in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative a 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, o lo sono state tra soggetti diversi, e tuttavia, qualora l'amministrazione fornisca validi elementi, anche mediante presunzioni [...] per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni fittizie, passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate [...] a tal fine, non è, peraltro, sufficiente la prova dell'avvenuto pagamento delle fatture e dell'avvenuta consegna della merce acquistata."*

L'onere della prova nelle contestazioni di abuso del diritto

Un altro tema su cui vi sono state diverse interpretazioni, da parte di dottrina e giurisprudenza, della ripartizione dell'onere della prova tra Fisco e contri-

bueno è quello delle contestazioni della fattispecie di abuso del diritto.

La materia ha, tuttavia, subito un'importante riforma con l'approvazione del D.Lgs. 128/2015, emanato in attuazione delle previsioni di cui alla delega fiscale, che ha introdotto l'articolo 10-bis, L. 212/2000 con il quale è stato dettagliatamente regolamentato l'onere probatorio relativo alla sussistenza della condotta abusiva.

Il comma 9 del citato articolo prevede una precisa ripartizione dell'onere tra fisco e contribuente: grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva (che non è rilevabile d'ufficio) in relazione al compimento di operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Il comma 2 specifica inoltre che si considerano:

- a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Secondo la nuova disposizione, il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza di ragioni extrafiscali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che giustificano l'operazione, che non devono essere marginali e devono rispondere a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Tuttavia, la norma non chiarisce se l'onere probatorio in capo al contribuente debba ritenersi concorrente o subordinato a quello ricadente sul fisco e ciò potrebbe comportare che, nell'eventuale contenzioso, i giudici siano portati a ritenere legittimi atti impositivi, pur non sufficientemente supportati da prove, sulla sola base di un'insufficiente illustrazione delle valide ragioni economiche da parte del contribuente.

In conclusione, la riforma della disciplina dell'abuso del diritto potrebbe non avere quegli effetti chiarificatori che erano stati auspicati dal Legislatore con l'approvazione della delega fiscale.