

Edizione di venerdì 27 dicembre 2013

CONTENZIOSO

[La notifica del ricorso in busta chiusa](#)

di **Massimo Conigliaro**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Risorse finanziarie agli studi associati con una oculata gestione delle ritenute](#)

di **Fabio Garrini**

ENTI NON COMMERCIALI

[Nella legge di stabilità la norma sul regime fiscale applicabile ai compensi ai procuratori di atleti professionisti](#)

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il nuovo RW: il titolare effettivo nel caso delle società](#)

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

ACCERTAMENTO

[L'onere della prova in materia di fatture per operazioni inesistenti](#)

di **Luigi Ferrajoli**

CONTENZIOSO

La notifica del ricorso in busta chiusa

di **Massimo Conigliaro**

Il ricorso spedito in busta chiusa è inammissibile se giunge a destinazione oltre la scadenza del termine. E' questo il principio sancito dalla **Commissione Tributaria Regionale di Roma, sezione Staccata di Latina**, Sezione n. 39, con la [sentenza n. 697 del 14 novembre 2013](#).

E' noto che la **notifica** dei ricorsi tributari, ai sensi dell'art. 20 del D. Lgs. 546/92 può avvenire mediante:

- consegna **brevi manu** dell'atto all'ente impositore, che ne rilascia ricevuta;
- spedizione **a mezzo posta**, in plico senza busta, con raccomandata con avviso di ricevimento;
- **ufficiale giudiziario**.

La notifica, secondo le ordinarie regole, si considera eseguita alla **data di consegna** dell'atto, di spedizione a mezzo posta ovvero di affidamento all'ufficiale giudiziario, a nulla rilevando la data di ricezione da parte del destinatario.

Tale principio – precisa la CTR Roma – è subordinato dalla norma, al **rigoroso rispetto** di una serie di adempimenti, quali:

1. il ricorso va spedito in **plico senza busta**;
2. a mezzo **raccomandata**;
3. la raccomandata deve essere spedita con **avviso di ricevimento**.

L'inosservanza anche di una sola di queste modalità, risolvendosi in un **difetto di un elemento essenziale** del procedimento di notifica, comporta l'inapplicabilità del principio di effettuazione della stessa all'atto della spedizione.

Quindi, solo se tali forme sono rispettate la notifica si può considerare effettuata alla **data di spedizione**; se invece il ricorso è stato spedito in busta chiusa, ai fini della sua tempestività rileva la sola data risultante dal **timbro di ricezione** dell'Ufficio ovvero quella di sottoscrizione della ricevuta di ritorno.

La Suprema Corte, richiamando precedenti pronunce, ha sottolineato come il **preciso rispetto delle forme** previste dall'art.20 del D.Lgs. n. 546 del 1992 corrisponde all'attenzione con la

quale il legislatore ha disciplinato una **modalità di notifica del tutto particolare**, quella a mezzo posta, che se consente alla parte un risparmio di costi ed una semplificazione nella modalità, deve tuttavia rispondere rigidamente al rispetto delle forme (definite dalla Corte “**sacrali**”) stabilite da tale norma (cfr. [Corte di Cassazione n. 27067/2006](#)).

La previsione normativa del plico senza busta impone alla parte ricorrente una attività idonea a conseguire la **prova documentale della certezza** di due elementi di una unica fattispecie legale: la certezza della **spedizione** e la certezza della **specificità dell'atto**. Quindi, l'apposizione sul retro del plico senza busta prova senza alcuna incertezza, sia la data di spedizione che la natura dell'atto spedito.

Nel caso affrontato una società aveva notificato il ricorso un giorno prima della **scadenza del termine** (così come calcolato tenendo conto sia della sospensione feriale che di quella prevista dal procedimento di accertamento con adesione), procedendo alla spedizione con raccomandata con ricevuta di ritorno, ma **in busta chiusa (e non in piego)**. Il ricorso giungeva a destinazione quattro giorni **oltre la data di scadenza**. In condizioni normali, tale circostanza non avrebbe creato alcun problema, essendo pacific che rileva la data di spedizione. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate si costituiva sollevando l'eccezione preliminare dell'**inammissibilità del ricorso per tardività** dello stesso ai sensi del combinato disposto degli artt.21 comma 1 D.Lgs. n. 546 del 1992, e 6 comma 3 del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Il Giudice di prime cure rigettava il motivo **pregiudiziale** d'inammissibilità del ricorso. Nel resto, ritenendo fondata la pretesa dell'Ufficio, respingeva il ricorso con condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

Impugnava la società, censurando l'assunto dei primi giudici e ribadendo quanto già formulato con il ricorso introduttivo. L'Ufficio resisteva con apposita memoria con cui riproponeva l'**eccezione di decadenza**, lamentando l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio perché se pur spedito nei termini, era stato **ricevuto oltre il termine di legge per impugnare**. In particolare, la difesa erariale si è basata sul fatto che la norma tributaria prescrive che il ricorso deve essere inviato in **plico senza busta** tramite raccomandata con avviso di ricevimento e che il rispetto di tale forma è essenziale perché si possa considerare la notifica effettuata alla data di spedizione dell'atto e non a quella di ricevimento.

La CTR Roma, applicando i principi ribaditi anche dalla Corte di Cassazione, ha riformato la sentenza di primo grado e dichiarato **inammissibile il ricorso**, in quanto notificato fuori termini.

IMPOSTE SUL REDDITO

Risorse finanziarie agli studi associati con una oculata gestione delle ritenute

di **Fabio Garrini**

Vista la situazione sempre più delicata dell'attività professionale (clienti che cessano l'attività, incassi sempre più difficili e costi che invece non calano), una oculata **gestione delle risorse finanziarie** è certamente un aspetto non trascurabile. Anzi.

Una delle soluzioni a disposizione è quella di utilizzare in **compensazione in capo agli studi associati** i crediti non spendibili dai singoli associati nell'ambito delle proprie dichiarazioni dei redditi: come previsto da 4 anni a questa parte, grazie all'interpretazione estensiva proposta dall'Agenzia delle Entrate attraverso la [CM 56/E/09](#), le ritenute d'acconto subite da soggetti trasparenti (studi associati tra professionisti, società di persone, ma NON dalle SRL in trasparenza) possono essere **utilizzate**, oltre che dai soci per abbattere i propri debiti d'imposta, **anche dalle stesse associazioni / società dalle quali dette ritenute provengono** per effettuare propri versamenti (Iva, contributi dei dipendenti, ecc).

Si tratta di un'apertura di grande importanza soprattutto per gli studi professionali dove il **"monte ritenute"** attribuito a ciascun associato si dimostra spesso molto superiore alle esigenze di compensazione di tale associato. Soprattutto in questi tempi dove i costi dell'attività aumentano la loro incidenza, riducendo gli utili, mentre le ritenute rimangono evidentemente parametrare ai compensi incassati.

Tale soluzione permette di **utilizzare immediatamente** (dal 1 gennaio dell'anno successivo quello di riferimento del credito, quindi dal prossimo 1 gennaio 2014 saranno utilizzabili le ritenute maturate nel 2013) crediti che, diversamente, sarebbero rimasti immobilizzati in capo alla persona fisica, magari per alcuni anni.

Di seguito si ricordano le **regole di base**; per chi volesse approfondire la materia e le relative problematiche, si rinvia ad uno specifico contributo di prossima pubblicazione sulla [Circolare Tributaria](#).

I requisiti

Al fine di consentire la restituzione dei crediti eccedenti, l'Agenzia richiede il soddisfacimento di due requisiti che devono essere necessariamente rispettati:

- un **esplicito assenso** dei partecipanti, da manifestarsi prima dell'utilizzo in compensazione del credito, con modalità che possano evidenziare una **data certa** (atto pubblico, scrittura privata autenticata, atto privato registrato presso l'Agenzia a tassa fissa, raccomandata, apposizione sull'atto del timbro postale con la speciale procedura vigente presso le Poste, ovvero tramite utilizzo della PEC). Tale assenso può anche essere **continuativo** (ossia può esplicare effetti anche per le successive annualità, salvo revoca): quindi se tale assenso è già stato reso in passato quest'anno non occorrerà renderlo nuovamente.
- Il secondo requisito è una **opportuna compilazione delle dichiarazioni dei redditi**: ciascun associato deve indicare nel proprio quadro **RN** le ritenute non utilizzate e che intende restituire, lo studio associato indicherà nel quadro **RK** le ritenute riattribuite da ciascun associato, nonché in **RX** il credito complessivo compensabile (sia quello relativo all'anno 2013, che i riporti dall'anno precedente).

La compilazione del modello F24

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti riguardanti la modalità attraverso la quale compilare il modello F24 nel quale dette ritenute vengono utilizzate in compensazione:

- Il **codice tributo** da utilizzare, istituito con la [RM 6/E/10](#), è il **6830**, da utilizzare nella sezione erario del modello F24;
- L'**anno di riferimento**, secondo quanto chiarito dalla successiva [CM 29/E/10](#), è quello relativo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi da cui il credito in questione sorge. Pertanto, se nel 2014 verranno utilizzate le ritenute maturate con riferimento al **2013** si dovrà indicare tale anno.

Ritenute delle società di capitali in trasparenza

Si ricorda che le società di capitali, anche se in trasparenza, **non possono beneficiare di tale meccanismo** di riattribuzione. Secondo l'Agenzia delle Entrate (si veda sul punto la [RM 99/E/11](#)) le ritenute subite dalla Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale devono essere utilizzate dai soci, senza possibilità di restituzione alla Srl trasparente. Il chiarimento crea difficoltà a tutte le Srl trasparenti che subiscono ritenute nell'ambito delle loro attività (Srl che svolgono attività di intermediazione che subiscono la ritenuta del 11,5%, oppure Srl che svolgono attività edilizia che subiscono la ritenuta del 4% sugli interventi edilizi per i quali i committenti richiedono le detrazioni 50% e 55/65%).

La posizione **non pare troppo ragionevole**, ma risulta difficile discostarsene visto che il modello UNICO SC non presenta le specifiche allocazioni per le ritenute restituite e per la gestione del relativo credito.

ENTI NON COMMERCIALI

Nella legge di stabilità la norma sul regime fiscale applicabile ai compensi ai procuratori di atleti professionisti

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Nel testo (non ufficiale) della c.d. **legge di stabilità** licenziato dalla Camera (ma non ancora pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale) è presente una disposizione destinata a porre fine alla contestazione in merito alla deducibilità/imponibilità ai **compensi riconosciuti ai procuratori di atleti professionisti**.

La disposizione interviene sull'art. 51 del TUIR, destinato alla definizione dei criteri per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, e testualmente prevede che, "per gli atleti professionisti si considera altresì il **costo dell'attività di assistenza** sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del **15%**, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative».

Nella sostanza, quindi, il 15% del compenso riconosciuto al procuratore per l'"affare realizzato" si considera **fringe benefit da tassare in capo all'atleta professionista**.

Viene risolta, così, in questo modo, un'annosa questione relativa alla imponibilità/deducibilità delle somme corrisposte ai procuratori che, di fatto, svolgono la propria attività **sia a vantaggio dei club** (che si garantiscono il diritto alle prestazioni sportive di un atleta particolarmente qualificato) **sia, naturalmente, a vantaggio dei giocatori**, che spuntano ottimi contratti (in termini economici). Sono tuttavia di norma solo le società ad **accollarsi l'intero costo della provvigione** e, di conseguenza, hanno l'interesse a **dedurre l'intera spesa sostenuta** (ciò al fine di evitare anche gli oneri aggiuntivi della contribuzione in capo all'atleta). Ciò, tuttavia, in passato è stato contestato dall'Amministrazione finanziaria che ha ritenuto la somma non inerente almeno per il 50% (cioè la parte di competenza dell'atleta). Per consentire la deducibilità al 100% della spesa, in alternativa, veniva contestato che il 50% del compenso fosse considerato come **reddito per lo sportivo professionista** (che però doveva corrispondere le imposte figurative calcolate sulla somma di spettanza del procuratore). In questo modo si stabiliva una deducibilità "piena" della somma pagata dal club sia come compenso al procuratore sia (indirettamente) come esborso anticipato dalla società a favore del giocatore.

La norma giunge quindi a fare chiarezza su questa situazione stabilendo, in via forfettaria, che il **15% dei compensi** versati dai club agli agenti degli atleti professionisti rappresenta una

parte dello stipendio di questi ultimi (come *fringe benefit*). Su questa somma, quindi, sarà l'atleta a corrispondere le imposte mentre il club potrà dedurre il restante 85% del compenso corrisposto al procuratore. E' però possibile che l'atleta **dimostri di avere corrisposto direttamente (almeno) il 15%** del compenso al procuratore: in questo caso, la somma non si dovrà cumulare con il resto dei suoi compensi.

Ad esempio, nell'ipotesi in cui il compenso spettante al procuratore sia di **100.000,00 euro, 15.000,00 euro** (cioè il 15%) dovrà essere conteggiato come **fringe benefit** in capo all'atleta e tassato con l'aliquota fiscale maggiore. In pratica la somma figurativa si aggiunge allo stipendio corrisposto all'atleta sul quale la società, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà operare le trattenute di legge. Va da sé, poi, che l'intero compenso corrisposto al giocatore rappresenta un costo deducibile per il club.

Il problema interpretativo che si impone è quello di verificare se tale **novità** legislativa possa **estendere i suoi effetti anche al mondo dilettantistico**. Infatti, la fattispecie concreta analizzata dal legislatore trova applicazione anche nelle attività apicali degli altri sports di squadra dilettantistici.

Non vi è dubbio che, nel nostro ordinamento, siano atleti professionisti quelli definiti tali dalla previsione della **legge 91/81**. Ossia coloro i quali svolgono attività sportiva in modo continuativo, a carattere oneroso e nell'ambito di una attività definita professionistica dalla Federazione di appartenenza.

Ad oggi **solo sei Federazioni** (e una di queste, la federazione pugilato, ha in animo di eliminare il proprio settore) **hanno un settore professionistico** e, pertanto, potenzialmente rientrante nel campo di applicazione della nuova disciplina introdotta dalla nuova legge di stabilità.

La legge 91/81, per il suo carattere di norma eccezionale, ai sensi delle preleggi al codice civile, **non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva**.

Ma se questo è vero, è altrettanto vero che la fattispecie indicata nella norma sussiste anche nei rapporti dilettantistici.

E' possibile che a situazioni identiche si possano avere conseguenze fiscali diverse?

Probabilmente ci troviamo di fronte all'ennesimo esempio del fallimento della **legge del marzo 1981** sullo sport professionistico che, anche e non solo per questo motivo, sarebbe ora di **archiviare** e novellare in maniera definitiva.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il nuovo RW: il titolare effettivo nel caso delle società

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Il punto 1.1.1 della [C.M. n. 38/E del 23 dicembre 2013](#) approfondisce i nuovi obblighi di segnalazione in capo al titolare effettivo. Come già desumibile dallo stesso dato normativo e dal [provvedimento del 18 dicembre Prot.2013/151663](#), il concetto di **titolare effettivo** viene desunto dalla disciplina **antiriciclaggio** e, in particolare, dall'allegato tecnico al D.Lgs. 231/2007.

I due filoni del titolare effettivo sono rappresentati dalle **partecipazioni in società** e dai trusts. In questa sede esamineremo la prima fattispecie, rinviando alcune osservazioni in materia di trust al prossimo intervento che sarà pubblicato lunedì 30 dicembre.

Richiamando il provvedimento, la circolare ribadisce che il concetto di **titolare effettivo** viene esteso a tutti i **soggetti** in relazione ai quali trova applicazione la disciplina sul **monitoraggio fiscale** e, in particolare, alle società semplici e agli enti non commerciali. Tale precisazione sta ad indicare che tali soggetti, anche se diversi da una persona fisica, possono essere considerati titolari effettivi. A esempio, potrebbe accadere che una **società semplice** sia nominata come beneficiaria di un trust che detiene investimenti all'estero. In questo caso anch'essa, pur non essendo una persona fisica, dovrà essere trattata come un titolare effettivo e dovrà quindi provvedere alla **segnalazione** nel **modulo RW**.

La circolare chiarisce inoltre che il concetto di titolare effettivo opera solo se il soggetto estero non è **interposto**, nel qual caso si dovrà monitorare l'investimento sottostante. L'Agenzia non offre ulteriori spunti di riflessione ma il riferimento va fatto sia ai trust interposti sia anche a quelle società che rappresentano uno **schermo meramente formale** in quanto non sono tenute a predisporre la contabilità e offrono una certa fluidità di gestione del loro patrimonio da parte dei soci.

Sul punto, [la C.M. 43/E/2009](#), richiamando la precedente [circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E](#), precisa che relativamente alla nozione di "interposta persona", la questione non può essere risolta in modo generalizzato, essendo direttamente connessa alle **caratteristiche** e alle **modalità organizzative** del **soggetto interposto**. In tale sede, a titolo esemplificativo, è stato chiarito che si deve considerare soggetto fittiziamente interposta *"una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetta in realtà al socio che effettua il rimpatrio"*.

In materia di titolare effettivo, un importantissimo e atteso **chiarimento** fornito dalla circolare attiene all'**esclusione** dal monitoraggio degli **investimenti esteri** effettuati per il **tramite** di una **società residente**.

Pertanto, se Tizio detiene il 30% di una società italiana che a sua volta detiene investimenti esteri, lo stesso non è tenuto a indicare tali investimenti nel modulo RW pur risultandone l'effettivo titolare; l'Amministrazione finanziaria, infatti, ritrarrà le **informazioni** di cui necessita dalle **dichiarazioni** delle **società partecipate**. La partecipazione italiana rileva tuttavia per determinare la percentuale di possesso in una società estera.

Il contribuente dovrà indicare **l'intero investimento** estero con la **percentuale** di possesso. Sul punto la circolare propone l'esempio n. 4 dove una persona fisica detiene direttamente il 15% della partecipazione di una società estera e, inoltre, il 50% attraverso una società italiana detenuta al 50%. In questo caso, seguendo le vecchie regole, il soggetto avrebbe indicato il valore della partecipazione relativa alla quota del 15%. Con le nuove regole bisognerà indicare il valore della **partecipazione** tenendo conto anche delle detenzioni indirette e della percentuale di **demoltiplicazione** conseguente alla **catena di controllo**. La percentuale sarà quindi del 40% ossia il 15% detenuto direttamente ed il 25% ($50\% * 50\%$) detenuto indirettamente per il tramite del veicolo domestico. Infatti, la circolare precisa che rilevano anche le partecipazioni domestiche qualora, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente nella società estera, concorrano a integrare il requisito di titolare effettivo.

Questa regola tuttavia non vale per i **paesi black list** per i quali si applica un approccio **look through** finalizzato all'evidenziazione, accanto alla percentuale di partecipazione nel veicolo estero, del valore degli **investimenti** da questo detenuti in luogo del valore della partecipazione.

La circolare precisa che questo criterio opera solamente se sono soddisfatti i requisiti del titolare effettivo; diversamente, come emerge dall'esempio n. 5, se la partecipazione **non integra** il **controllo** ai fini **antiriciclaggio**, si dovrà continuare con la **segnalazione** della **partecipazione**. Si evidenzia peraltro come l'esempio n. 5 contenga un refuso in quanto deve riferirsi al caso di una partecipazione inferiore al 26%.

Se le partecipazioni estere sono **quotate** in **mercati regolamentati** e sottoposte a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti, sono valorizzate **direttamente** nel modulo RW in quanto **non esiste** per queste il concetto di **titolare effettivo** ai fini antiriciclaggio. Ciò porta, in sostanza, ad escludere il principio del look through nonostante siano collocate in Stati paradisiaci.

La circolare precisa altresì che per valutare le percentuali per essere considerato titolare effettivo si computano anche le **partecipazioni** imputate ai **familiari** indicati nell'art. 5 comma 5 del Tuir.

Inoltre, il contribuente è tenuto a verificare se lo status di titolare effettivo si verifica anche

per un solo giorno nel corso dell'anno.

I Paesi non paradisiaci non sono solamente quelli inclusi nella white list di cui al **D.M. 4.9.1996** ma altresì quelli con i quali è previsto uno [scambio di informazioni](#) adeguato in base a una convenzione contro le doppie imposizioni o uno specifico accordo internazionale come a esempio un TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*).

ACCERTAMENTO

L'onere della prova in materia di fatture per operazioni inesistenti di Luigi Ferrajoli

L'**onere della prova** nel caso di fatture per operazioni inesistenti incombe sull'Amministrazione finanziaria per ciò che attiene alla dimostrazione del **fatto storico** dell'inesistenza, ossia al fatto che le **operazioni** contestate non siano mai state compiute. Tale principio è stato più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità in diverse pronunce, da ultimo con la recentissima sentenza della [Corte di Cassazione n. 27840 del 12/12/2013](#) della sezione V.

Nella vicenda in esame, l'Agenzia delle entrate di Roma aveva emesso un **avviso di accertamento** nei confronti di una società con cui aveva tra l'altro disposto la ripresa a tassazione di tributi IRPEG e ILOR per utili derivanti da fatture – rilasciate dalla contribuente ad una società controllata – per **operazioni inesistenti**.

Il ricorso proposto dalla società contribuente era stato **accolto** in primo grado, con decisione confermata in appello: in particolare, secondo la CTR, le fatture emesse dalla capogruppo erano state ritenute non valide senza un'esauriente **motivazione** da parte degli organi ispettivi.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando che la valorizzata esistenza, da parte della CTR, di un **gruppo societario** al cui interno operavano la contribuente quale capogruppo e la controllata era di scarso valore probatorio, potendosi anzi ritenere che proprio la presenza di rapporti di gruppo potesse favorire scambi interni a fini **evasivi**; inoltre, secondo l'Ufficio, la CTR aveva ommesso di prendere in considerazione gli elementi indicati a sostegno dell'**inesistenza** delle operazioni e la decisione impugnata era pertanto lacunosa ed illogica nella parte in cui aveva escluso la **falsità** delle operazioni, anche a volere ritenere che incombesse sull'Ufficio la prova di siffatta inesistenza.

La Corte di Cassazione ritiene fondato il **ricorso** dell'Agenzia in quanto la sentenza di appello risultava carente nella motivazione nella parte in cui effettivamente eccedeva nella svalutazione del compendio **indiziario** fornito dall'Ufficio senza una sua analitica considerazione, a fronte di una fin troppo ampia considerazione di elementi in **favore** della contribuente, alcuni dei quali privi di reale e giuridico peso.

La pronuncia in commento risulta particolarmente **significativa** in quanto la Cassazione analizza sinteticamente i principi ormai consolidati in tema dell'**onere della prova** nelle ipotesi di fatture per operazioni inesistenti.

Sul punto la **Suprema Corte** ribadisce che, in caso di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è **effettiva**. Secondo i giudici di legittimità, la tenuta delle scritture e dei documenti contabili i cui dati vengono utilizzati dal contribuente ed esposti nella **dichiarazione fiscale**, non onera, infatti, il predetto anche alla ulteriore indicazione degli elementi probatori attestanti la effettiva corrispondenza alla realtà dei dati indicati in fattura, trascritti nei registri obbligatori e riportati nella dichiarazione annuale. Incombe, invece, sull'amministrazione che adduce la **falsità** del documento e, quindi, l'inesistenza di un maggiore imponibile l'**onere** di dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere.

Tale prova è raggiunta dall'Amministrazione allorché questa fornisca **oggettivi elementi** per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) **fittizie**, ovvero che dimostrino in modo **certo e diretto** l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla **detrazione**, prova che può essere data anche attraverso "*verbali relativi ad ispezioni seguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti*" in possesso dell'Ufficio (si veda sul punto la sentenza della Cassazione **n. 9108/2012**).

Il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla fondatezza dell'atto impositivo, è quindi tenuto a **valutare**, singolarmente e complessivamente, gli **elementi presuntivi** forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova **contraria** offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e 2697 Cod. Civ.