

CONTENZIOSO

L'onere della prova nella contestazione di indeducibilità dei costi

di **Luigi Ferrajoli**

Nell'ambito dell'accertamento tributario un posto senza dubbio rilevante lo assumono le contestazioni degli Uffici fiscali aventi per oggetto gli **elementi passivi che concorrono a determinare l'imposta dovuta**, sia, ai fini Iva, in relazione al **regime di detrazione dell'imposta** pagata ai fornitori, sia, ai fini delle imposte dirette, in ragione della **deduzione dei costi** per la determinazione dei redditi di impresa o di lavoro autonomo.

La questione principale che si pone è **come si ripartiscono oneri e doveri rispetto all'accertamento** di una evasione che si realizza nelle voci passive del reddito.

L'orientamento tradizionale, anche della giurisprudenza, riconosce che **i fatti la cui sussistenza concorre a ridurre il carico imponibile dovrebbero essere provati dal contribuente**, si tratti di deduzioni dall'imponibile, ovvero di detrazioni dall'imposta.

Intesa in **termini letterali e rigorosi**, l'affermazione secondo cui l'onere della prova degli elementi passivi **incombe sul contribuente** potrebbe determinare un eccesso, in quanto potrebbe significare che se il fatto non risulta positivamente provato, egli ne è pregiudicato (e la detrazione o deduzione non può essere riconosciuta).

Poiché l'onere della prova concerne solo i **fatti bisognosi di prova** perché contestati, l'effetto pratico di tale orientamento, se inteso alla lettera, sarebbe che, a fronte della contestazione dell'Ufficio delle operazioni passive o il **contribuente prova l'effettiva sussistenza o la reale portata di esse**, o le deduzioni e detrazioni **non sono riconosciute**.

Il problema che si pone è eminentemente pratico: le **operazioni passive**, specie nella realtà di un'impresa, possono essere migliaia; se fosse sufficiente la semplice contestazione, per di più generica, da parte dell'Ufficio, il contribuente si troverebbe oberato da un **onere probatorio estremamente complesso** e nella sostanza **impossibile da gestire**, in quanto dovrebbe provare l'**effettività dell'operazione** se solo contestata dall'Ufficio.

A fronte di tali considerazioni va precisato che la **giurisprudenza** in materia pare muoversi da una serie di **premesse comuni**:

a) in primo luogo la detrazione/deduzione spetta se sono assolti dal contribuente gli **obblighi formali di documentazione e registrazione**;

b) per **disconoscere la detrazione/deduzione** non basta che l'Ufficio affermi di non credere alla

documentazione;

c) anche se l'Ufficio porta elementi a sostegno della sua affermazione sulla **non corrispondenza delle fatture ad operazioni effettive**, il contribuente può fornire **ulteriori prove contrarie**.

Pertanto, sotto il profilo dell'**onere della prova**, la giurisprudenza di legalità ha più volte chiarito i seguenti principi:

- “la **fattura** è documento idoneo a documentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dall'articolo 21 del d.p.r. n. 633/72, in materia di Iva, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale; pertanto, nell'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 deduce la falsità del documento** e, quindi l'esistenza di un maggiore imponibile, **provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere**” ([Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 18710/2005](#)).
- “...qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente (in tutto o in parte) inesistenti, l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è stata posta in essere [...] incombe sull'Amministrazione Finanziaria che adduca la falsità del documento e può essere adempiuto anche sulla base di **presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti**. [...]. Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è 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** ...” ([Corte di Cassazione sentenza n. 5406/2012](#));
- “...qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente inesistenti, l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è stata posta in essere incombe all'amministrazione finanziaria la quale adduca la falsità del documento (e quindi l'esistenza di un maggiore imponibile). In sostanza ... **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, documentata dalla fattura, in realtà non è stata mai posta in essere” ([Corte di Cassazione sentenza n. 1110/2013](#)).

Seminario di specializzazione

LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI PER I REATI EX D.LGS. 231/2001: ASPETTI PRATICI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)