

## MASSIMARIO DELLE DECISIONI

Napoli, 6 febbraio 2015

Cass. civ., sez. trib., 05-11-2014, n. 23550.

In tema d'imposte sui redditi, è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa ex art. 39, 1° comma, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, per il cui assolvimento, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, da cui il fisco ha dedotto l'inesistenza delle passività dichiarate, non è sufficiente né la regolare annotazione delle fatture nelle scritture contabili né l'effettività delle spese, le quali difettano del requisito dell'inerenza all'attività imprenditoriale, in quanto, derivando da un illecito penale, sono espressive di finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'impresa.

Cass. civ., sez. trib., 09-07-2014, n. 15633.

La motivazione dell'avviso di accertamento, effettuato con metodo induttivo o che, comunque, desuma l'inattendibilità della posizione del soggetto passivo in base a dati comparativi esterni, non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per cui sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza della presunzione basata sui suddetti parametri e, quindi, giustificandosi un onere di prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

Cass. civ., sez. trib., 25-06-2014, n. 14418.

In tema di invim e di imposta di registro, poiché dinanzi al giudice tributario l'amministrazione finanziaria è sullo stesso piano del contribuente, la relazione di stima di un immobile, redatta dall'ufficio tecnico erariale, prodotta dall'amministrazione finanziaria costituisce una semplice perizia di parte, alla quale, pertanto, può essere attribuito il valore di atto pubblico soltanto per quel che concerne la provenienza, ma non anche per quel che riguarda il contenuto; nondimeno, nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente.

Cass. civ., sez. trib., 14-06-2013, n. 14941.

Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile, in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione, ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea; infatti, è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità.

Cass. civ. [ord.], sez. VI, 24-07-2013, n. 18032.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria; tale presunzione - fondata sul disposto dell'art. 39, 1° comma, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 - induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Cass. civ., sez. trib., 13-03-2013, n. 6238.

L'attuale art. 7 d.leg. n. 546/1992 prevede espressamente che le commissioni tributarie, qualora debbano acquisire elementi di particolare complessità, oltre a disporre consulenza tecnica, possano «richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello stato o di altri enti pubblici compreso il corpo della guardia di finanza»; tali poteri possono - tuttavia - concretarsi, non in un totale e non consentito esonero della parte dall'onere della prova sulla stessa incombente, bensì nell'acquisizione di elementi integrativi - rispetto a quelli già forniti dalle parti - ai fini della risoluzione della controversia, nella finalizzazione del giudizio alla valutazione ed alla quantificazione della pretesa tributaria, anche a prescindere dagli accertamenti espletati dall'ufficio.

Cass. civ., sez. trib., 23-05-2012, n. 8136.

L'accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l'amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, nell'ambito della quale l'ufficio finanziario è tenuto a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione

degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall'art. 2697 c.c.; è compito specifico del giudice di merito operare, con adeguata motivazione, il controllo critico sulla correttezza e portata probatoria e sulla coerenza logica e giuridica degli elementi addotti (nella specie, la suprema corte, con riferimento al giudizio di impugnazione di un avviso di maggior valore dei beni oggetto di denuncia di successione, ha annullato la sentenza impugnata la cui motivazione non consentiva di apprezzare come fossero stati assolti gli oneri probatori).

Cass. civ., sez. trib., 25-03-2011, n. 6943.

In base alla regola generale di ripartizione dell'onere della prova in relazione ai fatti costitutivi dell'accertamento, in forza della quale, sia in tema di imposte dirette a norma degli art. 39 e 40 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, che in tema di iva ex art. 54 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, l'inesistenza di passività dichiarata o le false indicazioni messe al fondo di detrazioni indebite devono essere complessivamente supportate dagli elementi presuntivi innanzi tutto forniti dall'amministrazione finanziaria, di talché solo in un secondo momento il giudice tributario, qualora possa ritenere tali elementi dotati di gravità, precisione e concordanza, è tenuto a dare ingresso alla valutazione della prova contraria di cui è a quel punto onerato il contribuente ai sensi degli art. 2727 e 2697, 2° comma, c.c.

Cass. civ., sez. trib., 19-01-2010, n. 725.

Il processo tributario è retto dal principio dispositivo della prova; l'acquisizione ex officio di documenti necessari alla decisione costituisce facoltà discrezionale accordata al giudice tributario e non può essere invocata dalla parte per sopperire ad eventuali carenze in ordine all'assolvimento dell'onere della prova, ordinariamente posto a carico dell'ente impositore, attore sostanziale nella giurisdizione speciale; tuttavia, l'esercizio di tale facoltà diviene obbligo allorché il giudice non sia posto in grado di rendere una pronuncia adeguatamente e congruamente motivata sulle domande delle parti.

Cass. civ., sez. trib., 19-01-2010, n. 739.

Il principio relativo all'onere della prova, di cui all'art. 2697 c.c., non implica affatto che la dimostrazione dei fatti costitutivi del diritto preteso debba ricavarsi esclusivamente dalle prove offerte da colui che è gravato del relativo onere, senza poter utilizzare altri elementi probatori acquisiti al processo, poiché nel vigente ordinamento processuale, anche tributario, vale il principio di acquisizione, secondo il quale le risultanze istruttorie, comunque ottenute e quale che sia la parte ad iniziativa o ad istanza della quale sono formate, concorrono tutte, indistintamente, alla

formazione del convincimento del giudice, senza che la diversa provenienza possa condizionare tale formazione in un senso o nell'altro (in applicazione di tale principio, la suprema corte ha confermato la sentenza impugnata, che, nel giudizio di impugnazione di un avviso di accertamento emesso all'esito di una verifica fiscale, aveva tenuto conto, a riscontro delle prove raccolte dall'amministrazione finanziaria, anche degli elementi indiziari derivanti dalla condotta tenuta dai soci della società impugnante durante la verifica fiscale, quali l'alterazione e sostituzione di alcuni dei fogli sequestrati e la distruzione dei supporti magnetici, riferibili ad operazioni di natura extracontabile).

Cass. civ., sez. trib., 24-04-2009, n. 9773.

In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 22, 4<sup>o</sup> comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, la produzione di documenti in copia fotostatica costituisce un mezzo idoneo per introdurre la prova del processo, incombendo alla controparte l'onere di contestarne la conformità all'originale, come previsto dall'art. 2712 c.c., ed avendo il giudice l'obbligo di disporre, in tal caso, la produzione del documento in originale; tale principio di cui agli art. 2712 e 2719 c.c., opera anche nel caso di contumacia della parte contro la quale i documenti sono prodotti.

Cass. civ., sez. trib., 26-02-2009, n. 4589.

Nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti.

Cass. civ., sez. trib., 02-10-2008, n. 24454.

L'amministrazione finanziaria deve dimostrare i fatti costitutivi della pretesa tributaria e della maggiore base imponibile; il contribuente deve allegare i fatti impeditivi ed estintivi di tale pretesa; conseguentemente, è illegittima l'inversione dell'onere della prova - operata dal giudice tributario - a carico dell'amministrazione circa ulteriori indagini a sostegno di risultanze presuntive consolidate ed acquisite agli atti.

Cass. civ., sez. trib., 20-07-2007, n. 16115.

Nel processo tributario, quando si controverta in materia di imposte sui redditi, l'amministrazione finanziaria ha il solo onere di provare l'esistenza di un reddito imponibile e la qualità di debitore del contribuente, mentre è onere di quest'ultimo provare la sussistenza dei

presupposti di eventuali esenzioni d'imposta o di componenti negativi del reddito; ne consegue che è del tutto irrilevante, ai fini delle conseguenze del mancato assolvimento dell'onere della prova, la circostanza che l'erario abbia in giudizio svolto deduzioni ed argomentazione per dimostrare l'insussistenza di una componente negativa del reddito, in quanto tale iniziativa non vale a sollevare il contribuente dall'onere di provarne l'esistenza.

Cass. civ., sez. trib., 24-01-2007, n. 1540.

L'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbinabile 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 art. 416 e 167 c.p.c., 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 c.p.c. - che deve ritenersi applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art. 1 d.leg. n. 546/1992 - ed infine, soprattutto, sul generale principio di economia che deve sempre informare il processo, vieppiù alla luce del novellato art. 111 cost.; 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 della disciplina in materia 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).

Cass. civ., sez. trib., 06-09-2006, n. 19187.

Il processo tributario, anche nel caso in cui abbia ad oggetto una domanda di rimborso, costituisce sempre un giudizio d'impugnazione di un atto autoritativo emesso dall'amministrazione finanziaria, per cui è l'atto impugnato (o il silenzio serbato dall'ufficio sull'istanza del contribuente, che ha gli stessi effetti di un atto negativo espresso) ad esprimere la posizione processuale dell'amministrazione nel giudizio, posizione che non può essere modificata se non attraverso un idoneo atto di autotutela: pertanto, ove l'onere della prova dei fatti costitutivi della pretesa fatta valere in giudizio non incomba all'amministrazione finanziaria, quest'ultima non ha l'onere di contestare espressamente i fatti affermati dal contribuente (fattispecie di azione di rimborso basata su un'ipotesi di agevolazione fiscale).

Sentenza 228/2014

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI

Presidente CASSESE - Redattore CORAGGIO

Camera di Consiglio del 11/06/2014 Decisione del 24/09/2014

Deposito del 06/10/2014 Pubblicazione in G. U. 08/10/2014 n. 42

Norme impugnate: Art. 32, c. 1°, n. 2, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29/09/1973, n. 600, come modificato dall'art. 1, c. 402°, lett. a), n. 1, della legge 30/12/2004 ,n. 311.

Massime: 38120

Atti decisi: ord. 238/2013