

Operazioni inesistenti: l'onere della prova non è cambiato

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 20 Marzo 2024

Nonostante l'approvazione della Riforma del Processo tributario e della Riforma Fiscale, segnaliamo che, in caso di contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, nulla è cambiato per quanto riguarda l'onere della prova. Le ultime dalla Cassazione...

La Corte di Cassazione interviene ancora una volta sul **dibattito relativo alle operazioni soggettivamente inesistenti**, confermando che **l'onere della prova non è cambiato** alla luce del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.lgs. n. 546 del 2022, aggiunto dall'art. 6, comma 1, della legge n. 130 del 2022.

Il fatto: fatture indeducibili emesse da una cooperativa

La CTP accoglieva il **ricorso proposto da una s.r.l. contro l'avviso di accertamento per imposte dirette e IVA, con il quale erano stati ripresi a tassazione**, in relazione all'anno 2006, **gli importi relativi alle fatture emesse da una piccola società cooperativa a responsabilità limitata, riguardanti costi ritenuti indeducibili**. La CTR rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, osservando che:

- la contribuente aveva dimostrato che le prestazioni fatturate erano state effettivamente realizzate, in quanto l'acquisto di un immobile fatiscente aveva richiesto l'intervento di manodopera per la sua manutenzione;
- la circostanza che la descrizione contenuta nelle varie fatture fosse sempre la stessa era irrilevante, atteso che alla contribuente erano state addebitate le ore di lavoro effettuate e l'indicazione contenuta in fattura riguardava il fornitore che era stato pagato regolarmente ed in modo tracciabile;



- la contribuente non poteva essere a conoscenza dell'eventuale frode posta in essere dalla cooperativa e del fatto che quest'ultima non avesse assolto agli obblighi fiscali;
- parimenti irrilevante era anche la mancata stipula di un contratto per i lavori di manutenzione, trattandosi di un rapporto fiduciario che aveva riguardato anche la precedente affittuaria.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, per avere la CTR errato nel ritenere irrilevante, sul piano probatorio, il mancato rispetto della normativa in tema di redazione delle fatture e dirimente l'avvenuto pagamento delle prestazioni; lamenta, in particolare, che il giudice di appello abbia ritenuto soddisfatto l'onere della prova – gravante sul contribuente – circa l'esistenza dei requisiti di cui all'art. 109 TUIR (prova consistita nell'allegazione del solo contratto di acquisto dell'immobile, sul quale erano stati eseguiti i lavori di manutenzione oggetto delle fatture contestate, e della documentazione attestante il loro pagamento a mezzo assegni), senza considerare adeguatamente la descrizione generica delle prestazioni, riportata nelle fatture oggetto della ripresa, e la posizione fiscale della società emittente (che era inadempiente alle proprie obbligazioni tributarie)

Il pensiero degli Ermellini sull'onere della prova in caso di operazioni soggettivamente inesistenti

La Corte, innanzitutto, ribadisce che:

“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa” (ex plurimis, Cassazione 26.05.2017, n. 13300)”.

Anche in tema di IVA, ai fini della detrazione di un costo,...

...“la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente, in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cassazione n. 18904 del 17/07/2018)”.

Secondo la consolidata e pregressa giurisprudenza,...

...“sia in tema di imposizione diretta sia in tema di IVA, la fattura costituisce elemento probatorio a favore dell'impresa solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e di contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, quindi, idonea a rivelare compiutamente natura, qualità e quantità delle prestazioni attestate (Cassazione n. 21980/15, n. 21446/14, n. 24426/13, n. 9108/12, n. 5748/10), sebbene il contribuente possa integrare il contenuto della fattura con elementi di prova idonei a dimostrare la deducibilità dei costi (Cassazione n. 1147/2010)”.

Il collegio intende dare continuità al richiamato orientamento,...

...“anche recentemente confermato (Cassazione n. 18208/2021), conforme, per quanto riguarda, in particolare, l'IVA, alla giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira), secondo la quale la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonché della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi, al fine di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA, anche se l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale”.

Le possibilità di detrazione dell'IVA

Colui che chiede la detrazione dell'IVA, pertanto, ha l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, quindi, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta. Le indicazioni richieste dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 rispondono ad una oggettiva **finalità di trasparenza e di conoscibilità**, essendo funzionali a consentire l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione, da indicarsi specificandone natura, qualità e quantità, e, di conseguenza, a permettere l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cassazione n. 21980/2015). Nel caso di specie, la contribuente si è limitata a produrre, oltre alla copia degli assegni con i quali aveva pagato le prestazioni

fatturate e il contratto di locazione dell'immobile adibito a sede della società,...

...“le fatture relative alle spese contestate dall'Ufficio, riportanti tutte la medesima generica descrizione che faceva riferimento a lavori di manutenzione presso lo stabilimento di via con la sola indicazione delle ore di lavoro, senza riportare il numero di operai impiegati e, soprattutto, la tipologia di prestazioni effettuate, mancando qualsiasi riscontro in ordine al contratto in forza del quale erano state effettuate dette prestazioni ed essendo irrilevante che fra le parti interessate vi fosse “un rapporto fiduciario che durava da alcuni anni”.

E infine, gli Ermellini concludono affermando che priva di rilievo è, nella specie, la disposizione del nuovo comma 5- bis dell'art. 7 del D.lgs. n. 546 del 2022, aggiunto dall'art. 6, comma 1, della legge n. 130 del 2022, invocata dalla controricorrente nella memoria illustrativa. Infatti, la disposizione richiamata, nel prevedere che:

“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”, non stabilisce “un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cassazione n. 31878 del 27/10/2022)”.

Un po' di giurisprudenza

Sulla scia di un recente pronunciamento - [ordinanza della Corte di Cassazione n. 19981 del 12 luglio 2023](#), dove gli Ermellini non hanno considerato **sufficiente che il contribuente rappresenti la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato**, trattandosi di circostanze non concludenti, anzi frequentemente utilizzate proprio a mascheramento dell'attività illecita posta in essere – viene rimarcato e ribadito che l'onere della prova non è cambiato alla luce del nuovo comma 5- bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 2022, aggiunto dall'art. 6, comma 1, della l. n. 130 del 2022. La pronuncia che si annota richiama e fa propria l'[ordinanza della Corte di Cassazione n. 31878 del 27 ottobre 2022, ud. del 25 ottobre 2022](#) - la cui fattispecie esaminata trae origine da una **complessa attività di indagine compiuta dalla Guardia di Finanza, cui ha fatto seguito l'attività accertatrice dell'Ufficio, che contestava sostanzialmente la**

sussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti – dove in chiusura i giudici di Piazza Cavour sottolineano come il comma 5 bis, dell'art.7 del D.lgs. n. 546/1992, introdotto con l'art.6 della L. n. 130/2022, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale. Per gli Ermellini, **detta norma non fa altro che ribadire quanto già previsto in ordine all'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria, senza che ciò muti l'onere della prova.** La pronuncia in rassegna, si inserisce in quel filone giurisprudenziale maggioritario^[1] secondo cui qualora l'Amministrazione finanziaria contesti la fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Fonte: [Corte di Cassazione, Ordinanza n. 34039 del 5 dicembre 2023.](#)

NdR: potrebbe interessarti anche... [Il valore delle presunzioni semplici in caso di accertamento per operazioni inesistenti](#) [La prova per le operazioni soggettivamente inesistenti](#) [Operazioni soggettivamente inesistenti: onere della prova a carico del Fisco](#)

NOTA

[1] Cfr. Cassazione Ordinanza n. 29223 del 20 ottobre 2021.

Gianfranco Antico Mercoledì 20 marzo 2024