

---

## I criteri per definire l'inesistenza delle operazioni

---

di [Angelo Buscema](#)

**Publicato il 10 Luglio 2010**

analisi dei criteri che la giurisprudenza applica per riconoscere quando un'operazione è da considerare inesistente

E' onere dell'Amministrazione finanziaria, anche per il tramite di elementi ed indizi che possano assumere rango di presunzioni con carattere di gravità, precisione e concordanza, dimostrare che le operazioni imponibili di cui alle fatture delle quali è contestata la falsità non siano state effettivamente poste in essere (Sent. n. 28057 del 30 dicembre 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria). Sussiste un preciso riparto in ordine all'assolvimento degli oneri probatori, giusta il principio generale di cui all'art. 2697 del codice civile. L'Amministrazione finanziaria, quale attore sostanziale del processo tributario di impugnazione-merito, ha l'onere di provare l'inesistenza e fittizietà delle operazioni imponibili e la falsità dei documenti (fatture); prova che può essere raggiunta anche ricorrendo a presunzioni purché fornite dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. Solo all'esito dell'adempimento a tale incumbente, competerà al contribuente assolvere all'eventuale prova contraria. L'ufficio deve provare, anche mediante presunzioni qualificate, la fittizietà delle operazioni. Non basta alla pretesa erariale un'apodittica affermazione che l'operazione è inesistente, in relazione alla negazione della detraibilità dell'Iva fatturata e regolarmente registrata. La semplice circostanza che un soggetto economico - del quale non sia provato il coinvolgimento nel disegno illecito - intrattenga rapporti commerciali con altro soggetto, nei confronti del quale l'Amministrazione finanziaria abbia mosso contestazioni sulla fittizietà delle operazioni imponibili, non è sufficiente a pregiudicarne i diritti circa la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (Sent. n. 296 del 29 luglio 2008 della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. I). Giova al contribuente fornire la prova (Sent. n. 2847 del 7 febbraio 2008 della Corte Cass., Sez. tributaria) dell'esistenza dei fatti dai quali scaturisce l'effettività del suo diritto alla detrazione (quali, ad esempio, le ricevute dei pagamenti e/o il contratto sottostante alle prestazioni fatturate a dimostrazione di essere stato reale controparte del rapporto riguardante l'operazione fatturata). Giova alla pretesa erariale provare la sussistenza di pluralità di elementi indiziari da porre a base della rettifica. Precisamente, ad esempio, il rinvenimento nella verifica di documenti non comprovanti l'avvenuta prestazione da parte

delle altre società coinvolte, il non possesso delle società fornitrici di capacità umane e di strutture tecnico-operative idonee a giustificare i servizi resi; il pagamento delle prestazioni per cassa, anche per ingenti importi; la presenza di vendite non suffragate da assegni, cambiali o altri titoli; la mancata esibizione di assegni o altri titoli comprovanti il pagamento delle cessioni né l'iscrizione sui libri contabili dell'avvenuto pagamento giornaliero in contanti. Giova alla pretesa erariale affermare che l'imputato assolto in sede penale, anche con piena formula (per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste), può essere responsabile fiscalmente, qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria da parte dello stesso contribuente, a giustificare in tutto o in parte il debito tributario.

Qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente inesistenti, anche parzialmente, l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è stata mai posta in essere incombe all'Amministrazione finanziaria la quale adduca la falsità del documento, e quindi l'esistenza di un maggior imponibile, e può essere adempiuto anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, non ostandovi il divieto della doppia presunzione, il quale attiene esclusivamente alla correlazione tra una presunzione semplice con altra presunzione semplice, e non può quindi ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale (Cass. n. 1023/2008).

Sul piano delle regole del decidere il giudice tributario deve da un lato, verificare la serietà e gravità degli elementi di prova posti dall'Amministrazione a sostegno della sua contestazione e, dall'altro, esaminare le eventuali controdeduzioni offerte dalla parte privata.

Le dichiarazioni rilasciate da terzi; le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società; gli atti trasmessi dalla guardia di finanza, risultanti dall'attività di polizia giudiziaria, senza esclusione dei verbali redatti a seguito d'intercettazioni telefoniche disposte in sede penale, se contenuti negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice tributario di merito è tenuto a valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza.

Il giudice tributario di merito, investito della controversia avente ad oggetto l'atto impositivo, deve previamente valutare, con giudizio di fatto censurabile in cassazione solo per vizi attinenti alla congruità ed alla coerenza logica della motivazione, la sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza degli indizi motivanti l'atto medesimo, esaminandoli sia singolarmente sia nel loro complesso, ed esponendo adeguatamente l'esito di tale giudizio nella motivazione della sentenza.

Quando egli ritiene, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità (non necessariamente di certezza), che detti indizi sono sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa - con riguardo, nel caso delle frodi carosello, all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode con danno dell'erario -, la domanda dell'amministrazione deve ritenersi provata; con la conseguenza che si sposta a carico del contribuente, secondo la regola generale ricavabile dall'art. 2727 c.c. e ss., e art. 2697 c.c., c. 2, l'onere di provare eventuali fatti a suo favore; fermo restando che la spettanza della detrazione può essere provata solo documentalmente, nei modi indicati dalla legge.

La mancata deduzione di idonea prova contraria, fin dall'atto introduttivo del giudizio, o l'insuccesso di essa, comportano l'accoglimento della pretesa del fisco fondata su valide presunzioni (Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 23 febbraio 2010, n. 4306).

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 (impugnabile in cassazione non per il merito, ma solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) 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 seguenti, e 2697, comma 2, c.c.. Il procedimento che deve necessariamente seguirsi in tema di prova per presunzioni si articola in due momenti valutativi; in primo luogo, occorre che il giudice valuti in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, invece, conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, egli deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi. E' pertanto viziata da errore di diritto e censurabile in sede di legittimità - a tale sindacato sottraendosi l'apprezzamento circa l'esistenza degli elementi assunti a fonte di presunzione e la loro concreta rispondenza ai requisiti di legge soltanto se il relativo giudizio non risulti viziato da illogicità o da erronei criteri giuridici - la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziaro agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaro, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevolesse completamento

In definitiva , in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di atti impositivi ammissibilmente fondati su presunzioni, il giudice tributario di merito ha il compito di verificare che gl'indizi utilizzati dall'ufficio, considerati singolarmente e nel loro complesso, possiedano i prescritti caratteri di gravità, precisione e concordanza; nell'ipotesi affermativa, spostandosi a carico del contribuente l'onere di provare la fedeltà della dichiarazione (cioè, nel caso di specie, la spettanza della detrazione), la sua domanda di annullamento dell'atto impositivo dovrà essere rigettata, se egli non fornisce valida prova delle sue affermazioni contrastanti con la pretesa erariale (Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 23 febbraio 2010, n. 4306).

Il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente, assumendone automaticamente gli effetti nel giudizio di sua competenza, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificare e spiegare congruamente in motivazione le ragioni per cui ritiene che gli elementi concreti accertati dal giudice penale abbiano rilevanza per la soluzione del caso sottoposto al suo esame. L'archiviazione del procedimento penale non pone automaticamente fine all'accertamento fiscale che l'Amministrazione finanziaria ha promosso per gli stessi fatti nei confronti del contribuente (Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 16 febbraio 2010, n. 3564).

10 luglio 2010

Angelo Buscema