

## Operazioni inesistenti: onere della prova e intercettazioni telefoniche

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 25 Maggio 2011

Torniamo a parlare di "operazioni inesistenti": un'interessante sentenza in cui si parla dell'onere della prova sulle "fatture false" e del ruolo delle intercettazioni telefoniche durante le indagini.

Con sentenza n. 6943 del 25 marzo 2011 (ud. del 24 febbraio 2011) la Corte di Cassazione interviene, ancora una volta, sull'**onere della prova in materia di operazioni inesistenti**.

### Il fatto

La C.T.R della Lombardia, in ordine alla controversia definita in primo grado con sentenza favorevole alla società S. srl, ha dichiarato inammissibile l'appello per l'annualità 1995 e lo ha respinto per l'annualità 1996.

La motivazione della sentenza si basa sul fatto che gli accertamenti erano derivati da indagini condotte, anche con l'ausilio di intercettazioni telefoniche, nei confronti di altre società - la R.M. s.r.l. e la M.P. s.r.l. - a carico delle quali erano state rilevate irregolarità derivanti dal rapporto con alcune società cd. "cartiere", al fine di ottenere copertura appunto cartolare degli acquisti.

Viene rilevato che a carico della S. srl non era stata condotta alcuna ulteriore verifica contabile e/o finanziaria, e le indagini, culminate in un p.v.c., avevano concluso nel senso della esistenza, tra la M.P. e



la S., anche di transazioni commerciali regolari, a supporto della conclusione che, dunque, la prima società, accanto all'attività illecita, ne avesse svolto altresì una legittima.

Poichè nel p.v.c. relativo alla S. srl nulla era stato riportato in ordine a eventuali verifiche condotte a tal proposito sulle due società, appariva infine difficile comprendere quali fossero stati i criteri posti a base dell'affermazione di fittizietà di alcune compravendite di materiali e non di altre, e soprattutto come si fosse pervenuti alla conclusione finale che la M.P. svolgesse, nei confronti di S., il ruolo di società filtro per i suoi acquisti in nero.

Sicchè, in definitiva, secondo la commissione regionale, il coinvolgimento di S. nel supposto piano criminoso era derivato da mere presunzioni a cascata, mal conciliabili col disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56.

## La sentenza

Secondo la Corte di Cassazione,

*“l'incombenza dell'onere della prova delle detrazioni Iva sul contribuente, cui allude l'amministrazione, è il riflesso, in campo probatorio, dell'obbligo di sostanziale tenuta e conservazione dei documenti all'uopo rilevanti (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39).*

*In tal senso la giurisprudenza evocata dalla ricorrente giustappunto evidenzia che, ove l'amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, spetta a questi l'onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante esibizione dei relativi documenti contabili (cfr. per tutte Cass. 13605/2003, concernente la fattispecie di asserita impossibilità dimostrativa derivante da un denunciato furto di documenti)”.*

Ma deve osservarsi che simile regola di giudizio

*“non giova nel caso di specie, posto che qui la regiudicanda, per quel che emerge, attiene a un'ipotesi di fatture di acquisto che l'amministrazione ritenne relative a*

*operazioni inesistenti all'esito di indagini sul soggetto fornitore”.*

In simile eventualità - secondo il più consapevole orientamento di questa Corte –

*“grava previamente sull'amministrazione l'onere di fornire elementi di prova a sostegno dell'affermazione che le operazioni, oggetto delle esposte fatture, in realtà non sono state mai poste in essere. Solo ove l'amministrazione fornisca validi elementi per una tale affermazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr. Cass. n. 15395/2008)”.*

Tanto costituisce il riflesso della 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 (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40) che in tema di Iva (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) - l'inesistenza di passività dichiarate (nel primo caso) o le false indicazioni messe al fondo di detrazioni indebite (nel secondo) debbono essere complessivamente supportate dagli elementi presuntivi innanzi tutto forniti dall'amministrazione.

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 onerato il contribuente ai sensi dell'art. 2727 c.c., e ss. e art. 2697 c.c., c. 2 (cfr. *ex multis* Cass. 2010/9784; Cass. n. 4306/2010; Cass. n. 15395/2008).

Nel caso di specie il giudice di merito ha ritenuto difettare giustappunto la condizione previa sopra riferita.

La sentenza sostiene essere stato accertato:

- a. che tra la M.P. e la S. avvennero "anche transazioni commerciali regolari" (*id est*, effettive);
- b. che, ciò stante, nulla nel verbale di constatazione venne riportato in ordine ad eventuali verifiche condotte a tal proposito sulle due società;
- c. che le intercettazioni telefoniche, invocate a supporto dell'ipotesi accertativa, oltre che coprire un periodo di tempo "ristretto" ed un numero limitato di transazione, non contengono elementi probanti quanto a S..



*“Da ciò la sentenza ha tratto la conclusione che l'accertamento nei confronti di S. non è stato sorretto da presunzioni gravi, precise e concordanti, valide secondo il disposto degli anzidetti D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, giacchè non è dato comprendere in qual modo debba desumersi l'asserito ruolo svolto da M.P. di società filtro per acquisti in nero di S., il quadro indiziario essendo ben compatibile con l'alternativa ipotesi che la copertura documentale di acquisti presso le società "cartiere" fosse in verità strumentale a consentire il "nero" della stessa M.P., e non della S.”.*

## **Operazioni inesistenti ed onere della prova - Brevi riflessioni**

La posizione della Corte di Cassazione, in materia di operazioni inesistenti, prende avvio dalla sentenza n. 21953 del 21 settembre 2007 (dep. il 19 ottobre 2007), che ha negato l'esistenza di un presunto contrasto interno in ordine al soggetto che deve assolvere la prova;

*“le sentenze che vengono abitualmente citate a sostegno della teoria secondo cui l'onere della prova graverebbe sull'Amministrazione, in realtà non contengono affatto*

*simile asserzione. Ed invero poiché le operazioni passive denunciate dal contribuente sono fonte di credito a suo vantaggio (nell'ambito dell'Iva) di detrazione dall'imponibile (nell'ambito delle imposte sui redditi), appare logico concludere che spetta al contribuente fornire la prova dell'esistenza di fatti da cui scaturisce un suo diritto".*

Simile tesi, afferma la Corte nella sentenza n. 21953/2007, è ribadita nella sentenza n. 17799 del 21 agosto 2007,

*"secondo cui l'onere per il contribuente di provare la veridicità delle fatture scatta soltanto quando gli organi di controllo fiscale adducono elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture; ed è assurda la tesi secondo cui tutte le fatture si presumerebbero false fino a prova contraria offerta dal contribuente".*

Prosegue la Corte che

*"viene abitualmente citata come in contrasto con l'indirizzo finora esposto la sentenza n. 7144 del 23 marzo 2007 secondo cui in tema di Iva, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative a prestazioni inesistenti, spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza dell'operazione mediante l'esibizione dei relativi documenti contabili.*

*Pertanto, quando costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione, questa deve ritenersi indebita, sicché legittimamente l'ufficio provvede a recuperare a tassazione l'imposta irrualmente detratta (a questa sentenza può accostarsi la pronuncia n. 16896 del 31 luglio 2007)".*

La sentenza in esame, a nostro avviso, non si discosta da questo solco, pur se la Corte – nell'ipotesi di specie – ritiene che gli elementi addotti dall'Amministrazione finanziaria devono avere il carattere della gravità, precisione e concordanza, così che la palla passa al contribuente.

25 maggio 2011

Francesco Buetto