
Si conferma la linea della Cassazione sulle operazioni inesistenti

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 5 Maggio 2011

analisi del caso in cui il contribuente ha inserito in dichiarazione fatture per ricavi inesistenti

Con sentenza n. 8211 dell'11 aprile 2011 (ud. del 10 marzo 2011) la Corte di Cassazione ha confermato la linea della Corte di Cassazione in materia di onere della prova nell'ambito delle operazioni inesistenti.

I principi espressi dalla Corte di Cassazione

In applicazione del principio espresso da questa Corte (Cass. n. 15063/2002), una volta accertata l'infedeltà delle risultanze della dichiarazione del soggetto d'imposta, *"se anche il contribuente aveva inserito nella sua dichiarazione dei redditi i ricavi, che in realtà non aveva realizzato in quanto derivanti da operazioni mai compiute"*, l'Amministrazione avrebbe dovuto ritenere inattendibile anche tale dato rettificando ed abbattendo quindi il reddito imponibile.

Per la Corte il Giudice territoriale non ha posto in discussione l'esistenza del presupposto di fatto (costi indebitamente dedotti in dichiarazione in quanto relativi ad operazioni inesistenti) che ha dato luogo all'accertamento dell'Ufficio finanziario, *"ma con argomentazione manifestamente illogica in quanto fondata su una premessa oggetto di mera illazione (alla indicazione di costi fittizi, in quanto derivanti da operazioni inesistenti, corrisponde sempre e comunque anche la indicazione di ricavi fittizi), ha ritenuto di dover ravvisare quale logico corollario una correlazione bi univoca tra i costi fittizi indebitamente dedotti dal contribuente ed i ricavi da questi prodotti nel medesimo anno di imposta, traendone la errata conseguenza, sotto il profilo probatorio, che l'importo dei costi non poteva farsi coincidere con il reddito di impresa e dunque non poteva essere recuperato ad imponibile"*.

Tale premessa determinativa della decisione, che il Giudice d'appello, come emerge dalla lettura della sentenza, non ricollega ad alcuna risultanza processuale e che non è tanto meno riferibile ad una attività valutativa di elementi istruttori acquisiti al giudizio ovvero alla soluzione di questioni in fatto sottoposte dalle parti, *"non trova fondamento neppure in un fatto notorio, e dunque si risolve in una mera affermazione apodittica argomentata mediante un sillogismo cd. apparente del seguente tipo: la dichiarazione recante dati contabili inattendibili è soggetta a rettifica con metodo induttivo-presuntivo (protasi maggiore); la dichiarazione dei redditi nella quale sono stati dedotti costi relativi a fatture per operazioni inesistenti reca dati contabili inattendibili (protasi minore); pertanto la dichiarazione dei redditi nella quale sono stati indicati costi fittizi è soggetta a rettifica con metodo induttivo-presuntivo (apodosi), dove la premessa minore e la conseguenza vengono surrettiziamente estese anche a tutti gli altri dati contabili (nella specie ai ricavi) della dichiarazione dei redditi, diversi dai costi (accertati fittizi)"*.

La Corte rileva la lacuna logica del ragionamento seguito dal Giudice di appello nel momento in cui si intenda derivare dalla premessa minore (l'inattendibilità riferita al solo dato contabile dei costi) una conseguenza logica (la rettifica deve essere estesa a tutte le altre voci contabili, e quindi anche ai ricavi), che va oltre il limite definito dalla stessa premessa.

“La assoluta simmetria tra costi fittizi e ricavi fittizi ipotizzata dal Giudice di appello non trova riscontro nella comune esperienza o nel dato statistico probabilistico, essendo sufficiente considerare al riguardo che il medesimo risultato della evasione fiscale può essere conseguito, alternativamente, riducendo, mediante deduzione di costi inesistenti, ricavi effettivamente realizzati, ovvero denunciando ricavi inferiori a quelli effettivamente conseguiti, pur deducendo costi effettivamente sostenuti, o ancora utilizzando cumulativamente entrambe tali operazioni (denuncia di ricavi inferiori e deduzione di costi inesistenti)”.

Inoltre, prosegue la sentenza della Cassazione, nella valutazione delle risultanze probatorie il Giudice d'appello, affermando l'insufficienza della prova fornita dall'Amministrazione in ordine al maggior imponibile accertato in conseguenza dell'inesistenza di costi deducibili, non ha dunque tenuto in dovuta considerazione il principio secondo cui *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, 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 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, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, 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"* (Corte cass. 5 sez. 18.1.2008 n. 1023; id. 5' sez. 28.4.2010 n. 10157) e *"null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perchè proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo"* (Corte cass. 5' sez. 16.1.2009 n. 951).

Del lutto inconferente è, poi, il richiamo contenuto nell'impugnata sentenza al precedente di questa Corte S.U. n. 15063/2002 concernente il diritto del contribuente a richiedere restituzioni di imposta non dovuta per errori materiali o giuridici commessi nella dichiarazione dei redditi.

Pertanto una volta accertata la indebita deduzione dai ricavi indicati nella dichiarazione relativi all'anno 1992 di costi pari a £ 150.000.000, in quanto relativi a fatture per operazioni inesistenti, ne consegue, per semplice calcolo matematico, l'incremento del reddito imponibile (nel medesimo importo, peraltro, indicato in dichiarazione dallo stesso contribuente al lordo della deduzione dei costi) per un importo corrispondente a quello indebitamente detratto, spettando al contribuente l'onere della prova contraria e cioè che i costi si riferivano ad operazioni effettivamente realizzate.

Brevi riflessioni

Proprio di recente, con sentenza n. 24980 del 10 dicembre 2010 (ud. del 15 ottobre 2010), la Corte di Cassazione, ritornata ad affrontare la questione delle operazioni inesistenti e delle problematiche relative all'onere della prova, aveva affermato che *“in materia di diritto alla detrazione dell'Iva, l'onere della prova, che grava sul contribuente, può essere e viene normalmente assolto mediante la documentazione fiscale e contabile, ma che tale mezzo prova non può certo considerarsi incontestabile, atteso che lo stesso meccanismo elusivo consistente nel contabilizzare operazioni cd. inesistenti presuppone, per definizione, l'approntamento di tale documentazione formale. Ne deriva che l'Amministrazione finanziaria può liberamente superare le risultanze documentali, contrapponendo ad esse circostanze ed elementi di fatto comprovanti la fittizietà di tali operazioni e che, in tal caso, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle stesse si sposta nuovamente a carico del contribuente, il quale non potrà limitarsi ad opporre la documentazione formale, ma dovrà, a sua volta, allegare elementi di prova in grado di dimostrane la loro effettiva esistenza (Cass. n. 21953 del 2007; Cass. n. 4046 del 2007; Cass. n. 19109 del 2005)”*

Anche questa volta, la Corte di Cassazione, nel confermare il proprio indirizzo giurisprudenziale volto ad attribuire al contribuente – in tema di operazioni inesistenti - la prova dell'effettività delle operazioni, ha altresì affermato che l'amministrazione finanziaria può utilizzare anche presunzioni di semplici.

5

maggio 2011

Roberta De Marchi