
La Cassazione interviene sulle operazioni inesistenti

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 10 Gennaio 2012

Una complessa sentenza di Cassazione che analizza le problematiche relative alle operazioni definite inesistenti: la differenza tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti e l'onere della prova della veridicità delle operazioni contestate.

Con sentenza n. 23626 dell'11 novembre 2011 (ud. del 5 ottobre 2011) la Corte di Cassazione interviene sulle operazioni inesistenti, sia sul versante oggettivo che soggettivo.

Individuiamo i principi più significativi espressi.

I passaggi significativi della sentenza

Preliminarmente, la Corte rileva che le fatture ritenute indeducibili hanno dato luogo ad un accertamento per operazioni oggettivamente inesistenti e, in parte (minoritaria), ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Le operazioni oggettivamente inesistenti

Per quanto riguarda le fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, la Suprema Corte richiama la propria precedente giurisprudenza che,

“dopo qualche iniziale incertezza, appare consolidatamente orientata a ritenere (cfr., tra le altre. Cass. nn. 12802/11, 2598/10, 9958/08, 2847/08, 1023/08, 26130/07, 21953/07,

1727/07) che - qualora l'Amministrazione contesti indebite detrazione di iva e deduzione di costi fatturati, fornendo elementi, anche semplicemente presuntivi purchè specifici (ad es. il carattere di mera "cartiera" della società emittente), atti ad asseverare il riscontro di fatture emesse per operazioni inesistenti - è onere del contribuente, che rivendichi la legittimità della deduzione degli esborsi fatturati e quella della detrazione dell'iva correlativamente indicata, fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni".

Le operazioni soggettivamente inesistenti

Tale criterio ha avuto applicazione "anche in relazione alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, emesse, cioè, da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione (Cass. 3202/09, 29467/08); e ciò sia con riguardo alla detraibilità dell'iva correlativamente indicata sia con riguardo alla deducibilità, ai fini dell'imposizione diretta, degli esborsi fatturati".

Esclusa la riconducibilità della fattispecie a quella dell'emissione di fattura recante indicazioni incomplete o inesatte (previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, c. 3) ed a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui è effettuata l'operazione (prevista dal precedente art. 21, c. 2 n. 1) - è stato, in particolare, rilevato che,

"in ipotesi di emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'iva, costituita dall'effettuazione di un'operazione, giacchè questa (riferendosi il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, all'imposta relativa alle "operazioni effettuate") deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione (v. Cass. nn. 23987/09, 5719/07)".

La previsione dell'art. 21, c. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - "è, con riguardo all'ipotesi considerata, esplicita nel senso di imporre il

versamento dell'imposta, ma di precluderne la detrazione.

La disposizione viene, infatti, letta nel senso che il tributo viene ad essere considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione, conseguentemente "isolata" dalla massa di operazioni effettuate, "estraniata", per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra iva "a valle" ed iva "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19. E ciò per il rilievo che il versamento dell'iva ad un soggetto che non sia la genuina controparte - aprendo la strada ad un indebito recupero dell'imposta: cfr. Cass. nn. 4750/10, 5718/07, 14337/02) - è evento dirompente, nell'ambito del complessivo sistema iva, essendo questo finalizzato a che l'imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili, perchè la compensi con l'imposta, a sua volta, corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi (v. Cass. nn. 4750/10, 309/06, 12353/05).

La rigosità di tale impostazione risulta, peraltro, stemperata (con effetto anche sull'ordinamento interno) dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia C.e., che ha, in ogni caso, escluso che, in funzione dei principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, l'esercizio del diritto alla detrazione iva possa essere negato al committente/cessionario in buona fede, che, cioè, dimostri di non aver avuto (e non aver potuto avere, avendo in proposito adottato tutte le ragionevoli precauzioni) la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, ad illecito fiscale (cfr. sent. 6.7.2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sent. 12.1.2006 nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e 484/03)".

La Corte rileva ancora che

"l'emissione di fattura per operazione soggettivamente inesistente (di fattura, cioè, che, sul piano cartolare, ricolleggi ad un'operazione oggettivamente eseguita un soggetto diverso dal suo effettivo autore) integra tradizionalmente ipotesi di falso documentale penalmente rilevante sia sotto il profilo del concorso nell'emissione di fattura falsa sia sotto quello della loro utilizzazione a fini di evasione (Cass. nn. 247/09, 309/06, 7289/01).

Se ne è inferito che, nell'ipotesi di fattura per operazione soggettivamente inesistente, il diritto alla detrazione dell'imposta effettivamente versata e quello alla deduzione dei costi sostenuti da parte del committente/cessionario (ed ancorchè la deduzione segua regole oggettive, essendo ammessa in ragione del mero fatto che il costo sia stato sopportato) deve ritenersi inevitabilmente subordinato all'assenza dei presupposti

dell'illecito penale.

Ciò perchè, altrimenti, verrebbe a mancare l'indefettibile requisito (sia della detrazione d'imposta sia della deduzione dei costi) rappresentato della relativa inerenza all'impresa, intesa come rapporto tra un costo e lo svolgimento della specifica attività che costituisce ragion d'essere stessa dell'impresa, che è onere del contribuente comprovare (cfr. Cass. nn. 13205/03, 11109/03). Infatti - come appare prendere atto lo stesso legislatore, nel precludere l'ammissione in deduzione di costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato (cfr. la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, introdotto dalla L. n. 289 del 2002, art. 2, comma 8) - la derivazione dei costi da attività integrante illecito penale, in quanto tale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività istituzionale dell'impresa, non può, infatti, che comportare la rottura, già in termini oggettivi, del nesso di "inerenza" tra i costi medesimi e quell'attività (cfr. Cass. nn. 4750/10, 1950/07)".

Ciò comporta, sul piano della distribuzione dell'onere della prova, che, "se l'Agenzia dimostri che l'operazione cui la fattura si riferisce è soggettivamente inesistente, compete al contribuente provare l'insussistenza di ipotesi penalmente rilevanti, in base alla regola, secondo cui, la ricorrenza dei presupposti di una deduzione, riducendo questa l'imponibile, va provata dal contribuente. Con la precisazione che tale prova non è sufficientemente fornita attraverso la dimostrazione del conseguimento della merce o del servizio e la documentazione del relativo pagamento, trattandosi di circostanze non decisive in rapporto al thema probandum: la prima in quanto insita nella nozione di operazione soggettivamente inesistente secondo la definizione sopra richiamata; la seconda perchè relativa ad un dato di fatto che, di per sè, non garantisce l'estraneità del committente/cessionario ad ogni ipotesi criminosa (cfr. Cass. 17377/09)".

In presenza di elementi atti ad asseverare la ricorrenza di costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, la deducibilità è subordinata alla condizione che il contribuente ne dimostri non solo "l'effettiva sussistenza", ma anche il preciso "ammontare" ("a conferma del fatto che l'interposizione scredita l'ordinaria efficacia probatoria della fattura") ed, altresì, l'inerenza.

Operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti - Brevi riflessioni

Come puntualmente rilevato dalla Suprema Corte nella sentenza in rassegna, l'orientamento giurisprudenziale che assegnava all'ufficio l'onere della prova è ormai superato, ad opera della stessa Cassazione che, già nel 2005, con la sentenza n. 28695 dell'11 ottobre 2005, depositata il successivo 23 dicembre¹, ha affermato che qualora l'Amministrazione contesti al contribuente che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente stesso dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.



In quest'ambito assume rilevanza la sentenza n. 21953 del 21 settembre 2007 (dep. il 19 ottobre 2007), dove la Corte ha affermato che il presunto contrasto interno - alcuni pronunciamenti che porrebbero il relativo onere a carico dell'Amministrazione, altre a carico del contribuente –

“appare molto meno radicale: 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”.

Concludono i giudici di Cassazione:

“la giurisprudenza di questa Corte è unanime nell'affermazione secondo cui la correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali.

E dunque qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (sentenze n. 19109 del 29

settembre 20052; n. 4046 del 21 febbraio 2007 in quest'ultima sono state ritenute adeguate a suffragio delle tesi erariali le circostanze secondo cui non risultava la prova del pagamento della somma indicata in fattura; non risultava stipulato un contratto di appalto scritto, nonostante il valore ingente delle opere pari a circa 13 miliardi di lire; non era stata fornita la prova dell'esecuzione di alcun lavoro”;

Se la fattura costituisce il dato di partenza non vi è dubbio che la convinzione della bontà della fattura viene meno tutte le volte in cui i verificatori – sulla base di tutta una serie di elementi a supporto – constatino la falsità: il pagamento per cassa, il fatto che il soggetto emittente non aveva personale per poter effettuare la prestazione, il fatto che l'emittente non ha presentato la propria dichiarazione o che l'abbia presentato con l'indicazione di un volume d'affari nettamente inferiore alla fattura emessa, la dimostrazione del ritorno del pagamento attraverso le indagini finanziarie, costituiscono tutti elementi atti a supportare la pretesa.

Riteniamo che sia difficile trovare oggi processi verbali di constatazione che dicano “la fattura è falsa”. Punto.

Proprio la sentenza di Cassazione n. 21953/2007, qui richiamata dai Giudici, – in maniera chiara e netta – afferma che il contrasto giurisprudenziale di cui tutti hanno discusso, è più teorico che pratico.

In pratica, la presunta in astratto legittimità della fattura si supera ogni qual volta l'Amministrazione offra elementi anche indiziari – come quelli sopra indicati - che pongano in dubbio la documentazione prodotta dal contribuente.

Non si può non rilevare, oltretutto, che successivamente al pronunciamento n. 21953/2007 – e oggi ribadito nella sentenza in esame, sia sul versante oggettivo che soggettivo, – la Cassazione ha affermato che

“se l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente mediante l'esibizione dei documenti contabili legittimanti, i quali non possono provenire da un soggetto inesistente (Cass. n. 1727/2007, n.1950/2007, n. 1569/2007, n.6341/2002, n.13605/2003); in mancanza di, tale prova legittimamente l'ufficio procede a recuperare l'imposta detratta (Cass. n.13662/2001)”.

Da ultimo, vd. sent. n. 9870 del 5 maggio 2011 (ud. del 17 febbraio 2011) della Corte di Cassazione.

10 gennaio 2011

Gianfranco Antico

NOTE

1 Per un approfondimento della sentenza si rinvia ad ANTICO, Operazioni inesistenti: la prova dell'esistenza spetta al contribuente, in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com)

2 Per la Corte, acquisito in maniera incontrovertibile il "fatto storico" dell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti (in senso assoluto, perché i relativi trasporti non erano stati mai effettuati) era, quanto meno, contraddittorio esimere la parte dal fornire la prova circa l'effettiva esistenza delle operazioni. "In caso di contestazioni relative a fatture per operazioni inesistenti, spetta, in effetti, al contribuente l'onere di dimostrare la legittimità e correttezza delle operazioni mediante esibizione dei relativi documenti contabili".