
I contratti fittizi fra parenti

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 16 Settembre 2013

Fra le operazioni inesistenti ricadono anche quelle che si nascondono sotto la forma di contratti per prestazioni fra parenti, firmati solo per diminuire gli esborsi fiscali.

Con la sentenza n. 16857 del 5 luglio 2013 (ud. 21 maggio 2013) la Corte Cassazione, investita di una particolare questione che vede coinvolti **compratore e venditore legati da rapporti di parentela**, ha affermato la legittimità del comportamento dell'ufficio che ha contestato la fittizietà dell'operazione.

L'operazione contestata

L'Amministrazione Finanziaria ha contestato il carattere fittizio delle prestazioni di consulenza commerciale e finanziarie fatturate dalla A Sas. in favore della UP che, partendo dai vincoli di parentela esistenti fra i soci delle due strutture societarie, aveva riguardato la contestuale esistenza di attività di consulenza della medesima tipologia rese nel medesimo periodo dalla società contribuente, l'inidoneità di uno dei soci, all'epoca diciottenne, a rendere le prestazioni specialistiche anzidette, la gestione del conto corrente della A Sas da parte di un soggetto, che era parimenti amministratore delegato della UP e che provvedeva a versare il denaro relativo alle prestazioni per poi ritirarlo con causali del tipo "ripartizione utili" o prelevamento soci.

Ed ancora significative erano le dichiarazioni rese da uno dei soci, dalle quali sarebbe emersa la concreta natura delle prestazioni effettuate, la mancanza di documentazione comprovante l'effettività del lavoro svolto e l'inadeguatezza della compagine societaria al concreto svolgimento degli incarichi e l'assenza di qualsiasi forma di collaborazione con terze persone o società per la realizzazione delle stesse.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte prende le mosse dall'assunto, secondo cui una volta che l'amministrazione ha contestato in modo specifico, anche attraverso presunzioni semplici (Cass. n. 9784/2010), i dati emergenti dalle scritture contabili del contribuente, evidenziando obiettivi elementi dai quali desumere l'inattendibilità delle scritture e fatture utilizzate dal contribuente, ovvero l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione,

“spetta al contribuente (cessionario/committente) che ha portato in detrazione l'IVA fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata 'realmente' conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, 'trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode - v. Cass. n. 9108/2012”.

Ne consegue, prosegue la sentenza,

“che il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla 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 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 dell'art. 2727 c.c. e ss., e art. 2697 c.c., comma 2, - v. Cass. n. 12802/2011; Cass. n. 5282/2011”.

A fronte del corposo compendio probatorio messo in campo dall'Ufficio, “la CTR ha per un verso isolato dall'intero materiale quello concernente l'esistenza del vincolo parentale fra i soci della società, offrendone una lettura peraltro parziale, scollegata dagli ulteriori indici messi in evidenza dall'Agenzia al fine di concludere l'inesistenza di reali ed effettive prestazioni di consulenza e tralasciando tutti gli altri elementi”.

La sentenza di secondo grado che ha ritenuto che la regolarità contabile e fiscale dei documenti relativi alle due società avrebbe giustificato il convincimento circa la reale esistenza delle prestazioni fatturate,

“appare palesemente incongrua e lacunosa, avendo il giudice di appello non solo tralasciato di considerare compiutamente gli elementi appena indicati, sul carattere decisivo dei quali non è dato dubitare, stante l'obiettivo ed intrinseca idoneità a costituire un compendio sussumibile nell'ambito delle presunzioni semplici, ma anche parcellizzato l'indagine ad esso riservata attraverso la valorizzazione di elementi intrinsecamente inidonei a confermare l'esistenza o meno della prestazione”.

Ed infatti, la correttezza contabile e fiscale della documentazione delle due società

“non poteva costituire elemento ex se idoneo a confermare l'effettività dell'operazione che, all'evidenza, non poteva che desumersi da elementi ulteriori rispetto a quelli cartolari e che per l'appunto l'Amministrazione era tenuta a fornire”.

D'altra parte,

“la totale pretermissione delle dichiarazioni - ampiamente favorevoli al costruito prospettato dall'Ufficio - rese dallo stesso soggetto figurativamente indicato come prestatore dell'attività di consulenza risultante delle fatture non poteva, come gli altri elementi essere per ciò stesso, essere totalmente pretermessa rispetto al giudizio relativo al preteso carattere inesistente delle operazione”.

Dichiarazioni raccolte dai verificatori, quand'anche nell'ambito di un procedimento penale, e inserite nel processo verbale di constatazione, che hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di prova.

Contratti tra parenti e operazioni inesistenti - Breve nota

La posizione della Corte di Cassazione, in materia di operazioni inesistenti, ha preso 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”.

La 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)”.

Pertanto, qualora l'amministrazione finanziaria fornisca validi elementi per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, si sposta sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

E nel caso specifico sottoposto alla Corte gli elementi indiziari offerti dall'ufficio appaiono decisamente indicativi dell'inesistenza delle operazioni.

Come puntualmente rilevato dalla Suprema Corte nell'ordinanza n. 27547 del 19 dicembre 2011 (ud. 13 ottobre 2011)¹, l'orientamento giurisprudenziale che assegnava all'ufficio l'onere della prova è ormai

superato, ad opera della stessa Cassazione che ha ormai da tempo² 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.

Principio ribadito, da ultimo, con la sentenza n. 17959 del 24 luglio 2013 (ud. 17 ottobre 2012), secondo cui

“una volta che l'amministrazione abbia fornito oggettivi elementi di prova, anche indiziari, in ordine all'inesistenza dell'operazione o all'inattendibilità della scrittura addotta dal contribuente a base della richiesta di detrazione, sarà il contribuente a dovere offrire la prova circa la verità ed inerenza dell'operazione medesima - v. Cass. n. 12802/2011; Cass. n. 5282/2011”.

16 settembre 2013

Gianfranco Antico

NOTE

1" In tema di IVA, nel caso di contestazione di indebita detrazione di fatture, perchè relative ad operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni IVA deve essere fornita dal contribuente con l'esibizione dei documenti contabili legittimanti, in mancanza della quale la detrazione va ritenuta indebita e, conseguentemente, l'ufficio può recuperare a tassazione l'imposta irrualmente detratta (Cass. n. 27341/2005; n. 18710/2005; n. 11109/2003, n. 5717/2007, n. 6378/2006)". Nel caso specifico, peraltro, l'impugnata sentenza ha fatto applicazione di tale principio, avendo esaminato le risultanze processuali, e verificato che il contribuente aveva "beneficiario di fatture per operazioni inesistenti", stante che era emerso, sia che i pagamenti non trovavano "conferma e coincidenza tra le due contabilità", sia "pure che la portata utile del mezzo di trasporto indicato non era tale da giustificare le quantità di merce che si assumeva essere state vendute e trasportate".

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