

## **OPERAZIONI INESISTENTI: LA PROVA DELLA VERIDICITA' DELLE OPERAZIONI SPETTA AI CONTRIBUENTI**

a cura di Roberta De Marchi

Con sentenza n. 19823 del 15 settembre 2009 (dep. il 30 marzo 2009), 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 valutato anche l'assenza di tutta una serie di elementi che avrebbero potuto, invece, dare validità alle operazioni.

### **Il principio della sentenza**

Indichiamo subito al Lettore il principio accolto dalla Cassazione: " *qualora l'amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'Iva documentata da fatture, perché relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente, che voglia far valere il diritto alla detrazione, fornire di questa la prova della fonte legittima e della correttezza, prova in mancanza della quale la detrazione va ritenuta indebita, con la conseguenza che l'ufficio può recuperare a tassazione l'imposta irrualmente detratta ( cass. n. 2847 e n. 15395 del 2008, n. 11109 del 2003)*".

Nel caso di specie, per un verso il giudice d'appello, a fronte della pluralità di elementi indiziari posti a base della rettifica e messi nuovamente in rilievo nell'atto di appello – “ *l'esito dei controlli incrociati sulle società che avevano emesso le fatture e la società contribuente; il non essere stati rinvenuti, nella verifica, documenti comprovanti l'avvenuta realizzazione, da parte del le altre società coinvolte, delle opere e dei servizi descritti nelle fatture utilizzate dalla INSSER, nè tantomeno il possesso delle capacità umane e di strutture*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

*tecnico-operative idonee a giustificare i servizi resi; il pagamento delle prestazioni per cassa, anche per ingenti importi; la sommaria e vaga descrizione delle operazioni nelle causali delle fatture -, non da conto delle ragioni della loro ritenuta inidoneità, per difetto dei requisiti prescritti, a fondare l'accertamento". Per altro verso, "dalla sentenza impugnata non risulta essere stata portata la prova della fonte legittima e della correttezza delle detrazioni, vale a dire dell'effettiva esistenza delle operazioni documentate dalle fatture".*

## **Riflessioni**

Oggi la Cassazione, giorno per giorno, continua a confermare il principio che trasferisce sul contribuente l'onere della prova.

Non si tratta di un principio nuovo: infatti, già nel 2005, la Cassazione aveva affermato - con sentenza n. 28695 dell'11 ottobre 2005, depositata il 23 dicembre 2005 - che in caso di contestazione al contribuente di emissione di fatture false inesistenti, incombe sul contribuente stesso dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni. A tal fine non è sufficiente la mera esibizione dei mezzi di pagamento (assegni) che, normalmente, vengono utilizzati fittiziamente (nel caso di specie, essi erano ritornati, dopo varie girate, nella disponibilità della contribuente).

E ancora nel 2007, con la sentenza n. 7144 ha posto in risalto come l'"*esibizione dei documenti contabili*" venga considerata mezzo indiziario utilizzabile dal contribuente a proprio vantaggio; ed ancor più come l'Amministrazione avesse - nel caso di specie - fornito elementi per dubitare della correttezza delle asserzioni della parte privata. In simile quadro, la Corte, ha ritenuto insufficienti gli elementi prospettati da contribuente (e costituiti da assegni di pagamento nel caso di specie, ritornati, dopo varie girate, nella disponibilità del contribuente stesso).

Sul punto specifico della prova, la Corte di Cassazione afferma che "*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 [Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2001, n. 13662; Cass., Sez. trib., 3 maggio 2002, n.6341]*". La Corte

aggiunge che “ *detta prova non può, peraltro, essere costituita dalla sola esibizione dei mezzi di pagamento, che normalmente vengono utilizzati fittiziamente e che, pertanto, rappresentano un mero elemento indiziario, la cui presenza o assenza deve essere valutata nel contesto di tutte le altre risultanze processuali [Cass. 3 dicembre 2001, n. 15228; Cass. 5 novembre 2001, n. 13662]*”.

Sempre la Corte di Cassazione, da ultimo:

- con sentenza n. 21953 del 21 settembre 2007 (dep. il 19 ottobre 2007) 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)*”;

- con sentenza n. 1023 del 24 ottobre 2007 (dep. il 18 gennaio 2008), la Corte di Cassazione, dopo aver convenuto con il giudice a quo che, in tema di Iva, “ *la fattura è documento idoneo a documentare un costo dell'impresa (ciò evincendosi chiaramente dall'art. 21 d.p.r. 633/1972, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo, tra l'altro, che essa riporti l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale) e che pertanto, nell'ipotesi di fatture che l'amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta, invece, all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento (e, quindi, l'inesistenza di un maggiore imponibile), provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura non è stata, in realtà, mai posta in essere (v. Cass. n. 27341/05, n. 1092/97)*” osserva che, nell'ambito dell'accertamento ex art. 39, comma 1 lett. d) d.p.r. 600/1973 (quale è quello in rassegna), “ *... l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche da presunzioni semplici purché queste siano gravi, precise e concordanti*”. La Corte, inoltre, precisa che il divieto di doppia presunzione (cd. “*praesumptio de praesumpto*”) attiene “ *esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice e non può ritenersi, invece, violato nel caso in cui da un fatto noto si risale a un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale (v. Cass. n. 2612/01, n. 2639/87)*”. Tanto puntualizzato, la Suprema Corte conviene con l'Amministrazione ricorrente che aveva richiamato una serie di elementi “ *(mancata indicazione nella fattura della natura, del luogo e dei tempi delle prestazioni attestate; la circostanza che l'attività dichiarata non rientrava nell'oggetto sociale dell'impresa che aveva emesso il documento; il fatto che mancava ogni tipo di prova, anche indiziaria, dell'avvenuto pagamento, essendo inverosimile la giustificazione secondo cui il pagamento in contanti di una somma consistente era avvenuta senza il rilascio di alcuna ricevuta; il rilievo che l'utilizzazione della fattura aveva permesso di alterare sensibilmente il reddito effettivo e la conseguente imposta da assolvere)*”;
- con sentenza n. 15395 del 13 marzo 2008 (dep. l'11 giugno 2008), la Corte di Cassazione, sulla scia di una serie di precedenti, ha ancora una volta confermato il proprio indirizzo giurisprudenziale: in tema di operazioni inesistenti la prova dell'effettività delle operazioni spetta al contribuente. La

sentenza ripropone all'attenzione della Corte la delicata questione dell'incidenza dell'onere della prova, e dei mezzi di prova cui può farsi ricorso, ove l'Amministrazione contesti l'esistenza di talune operazioni economiche debitamente documentate da fatture. Al di là dei diversi motivi adottati, la Corte affronta per primo il riproposto problema sulla ripartizione dell'onere della prova, quando si controverta della inesistenza (anche solo parziale ovvero riferita alla loro imputazione) delle operazioni riportate nelle fatture - dovendosi avvertire che non è configurabile alcuna violazione del divieto di ius novorum, quando si tratti di stabilire il rispetto di una regola di giudizio da parte del giudice del gravame. Per la Cassazione, su un piano ben diverso si pone l'affermazione di sufficienza della "contestazione" dell'operazione, ad opera della stessa amministrazione, *“ la quale certamente comporta l'onere, per il contribuente, di provare, in concreto, la detraibilità (in tale prospettiva si pone, fra le altre, Cass. 6341/2002, richiamata dal controricorrente)”. Da ciò ne consegue, che una volta assurti una serie di elementi, “ viene per ciò stesso a ricadere sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (Cass. 19109/2005, 4046/2007; nei sensi indicati, cfr. lo sforzo di ricomposizione in Cass. 21953/2007)”.*

Roberta De Marchi  
6 ottobre 2009