

# La prova piena o indiziaria rispetto alla presunta inesistenza delle operazioni commerciali

**Autore:** Gennaro Di Gennaro

**In:** Diritto tributario

L'attività accertativa espletata dall'Amministrazione finanziaria consente di "smascherare" vere e proprie condotte delittuose preordinate a sottrarre a imposizione ingenti materie imponibili.

Il recupero a tassazione si fonda, in non poche circostanze, sulla asserita inesistenza oggettiva delle operazioni che emergono dai documenti contabili e fiscali.

L'inesistenza oggettiva dell'operazione commerciale, e dunque la falsità del documento fiscale sotteso all'operazione medesima, presuppone un accordo tra le parti dell'apparente rapporto obbligatorio, in virtù del quale le stesse stabiliscono l'emissione di fatture per operazioni commerciali che, di fatto, non saranno mai avviate, né portate a compimento.

Ciò nonostante, sia l'acquirente che il venditore provvedono a rilevare i fatti di gestione registrando nelle rispettive scritture contabili le fatture "false" che generano, rispettivamente, costi e ricavi fittizi.

L'esigenza di assicurare l'osservanza delle norme tributarie deve, però, ben conciliarsi con l'assoluta necessità di tassare solo redditi effettivamente prodotti e, quindi, sottratti a imposizione attraverso schemi contrattuali solo apparentemente validi e conformi ai prescritti paradigmi normativi ma, in realtà, celanti precisi intenti elusivi e/o evasivi.

Orbene, l'Ufficio finanziario procedente, in sede di verifica, onde poter contestare l'antidoverosità del

comportamento del soggetto sottoposto a controllo fiscale, dovrà acquisire gli elementi di prova volti a dimostrare l'inesistenza dell'operazione commerciale: si pensi alla concreta possibilità di provare che il bene compravenduto non sia mai stato consegnato<sup>1</sup> all'acquirente, o, ancora, mai acquistato o realizzato dal venditore-imprenditore commerciale.

Si pensi ancora alla circostanza, non affatto da escludere, in cui l'opera oggetto di un contratto, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, non sia stata mai realizzata o sia stata realizzata solo in parte, nonostante, in detta ultima ipotesi, siano stati contabilizzati tutti gli acquisti occorrenti per considerare ormai ultimata l'opera de qua.

Nelle descritte ipotesi, meramente esemplificative, nonché in ogni altra che può formare oggetto di specifica valutazione, appare utile osservare che la contestazione dell'operazione commerciale, reputata non reale, deve fondarsi su argomentazioni probatorie rispettose del generale principio dell'onus probandi di cui all'art. 2697 c.c..

Occorre, dunque, che nel corso del procedimento tributario emergano circostanze e fatti che conducano, senza alcun dubbio, a provare la falsità del documento fiscale e la coeva inattendibilità delle scritture contabili che riportano il fatto di gestione mai verificatosi o verificatosi solo in parte.

Ad avviso di chi scrive, l'asserita inesistenza ben può trovare la sua fonte anche in elementi indiziari forniti, secondo quanto stabilito dall'art. 2729 c.c., dei requisiti di gravità, precisione e concordanza<sup>2</sup>.

Si pensi, a titolo d'esempio, ad una piccola impresa con pochi dipendenti, che, senza avvalersi di altre imprese subappaltatrici, abbia emesso fatture per la realizzazione di opere particolarmente impegnative che avrebbero oggettivamente richiesto una organizzazione di mezzi, di persone e di capitali, ben più complessa e articolata.

In detta circostanza, che potrebbe configurare o condurre anche ad una presunta inesistenza soggettiva dell'operazione<sup>3</sup>, l'organizzazione aziendale non particolarmente "adeguata" costituirebbe un valido indizio idoneo a superare il vaglio della gravità, precisione e concordanza.

La giurisprudenza, in materia di onere della prova circa la fittizietà dei documenti fiscali, è, invero, divisa tra un orientamento secondo cui incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che l'operazione commerciale è stata posta in essere, ragion per cui la documentazione contabile e fiscale è veritiera, e quello, che oggi si pone come filone giurisprudenziale maggioritario, secondo cui l'onus probandi incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Con una decisione favorevole al contribuente, è stato stabilito che " La fattura, come già affermato da questa Corte, è documento idoneo a documentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dall'art. 21 del D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633, in materia di I.V.A. (...); pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi l'esistenza di un maggior imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere " <sup>4</sup>.

Non sono mancate, comunque, come già detto, decisioni di legittimità che hanno posto in capo al contribuente accertato l'onere di dimostrare la non fittizietà dell'operazione.

Secondo la Suprema Corte, pertanto, " 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 " <sup>5</sup>.

Recentemente il Giudice di legittimità, nell'esercizio della sua funzione di nomofilachia, volta ad assicurare

l'uniforme interpretazione delle regole di diritto, ha statuito che " Nel caso di inesistenza di operazioni imponibili affermata dall'Amministrazione finanziaria, è onere dell'Erario fornire la prova dell'inesistenza delle operazioni fatturate. Tuttavia, quando l'Amministrazione finanziaria ha fornito **positiva prova** del suo assunto, l'onere della prova dell'esistenza delle operazioni va a ricadere sul contribuente "<sup>6</sup>.

Costituisce, quindi, principio consolidato quello secondo cui " 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 "<sup>7</sup>.

Nell'anzidetto filone giurisprudenziale di legittimità, si inserisce anche una ricca giurisprudenza di merito.

E' stato statuito, in materia di onere della prova, che "In caso di contestazione riguardante operazioni per fatture inesistenti, affinché si verifichi l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, la inesistenza delle fatture deve essere certa e non presunta e, quindi, fondata su una serie di riscontri oggettivi, quali la mancanza di regolamenti finanziari, l'esame di movimentazioni bancarie, l'inesistenza di un'adeguata struttura produttiva dell'acquirente, l'inesistenza di vettori della merce "<sup>8</sup>, con la conseguenza che " Spetta all'Amministrazione finanziaria che adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggiore imponibile provare che l'operazione commerciale, documentata dalla fattura, in realtà non è mai stata posta in essere "<sup>9</sup>.

Nel medesimo percorso argomentativo si inserisce anche la decisione adottata dalla **Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. 29**, secondo cui " La nozione di operazione inesistente in ambito IVA e quale prevista dalla norma, deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretativa, a quella che tale è oggettivamente e cioè all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura od altra documentazione. Occorre cioè che uno dei soggetti dell'operazione, rilevante sotto il profilo fiscale, sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo realmente assunto la qualità di committente o cessionario della merce o del

servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione. E' dunque onere dell'Ufficio, in quanto accertatore, provare l'inesistenza degli anzidetti presupposti al fine di dichiarare fiscalmente inesistente l'operazione "<sup>10</sup>.

Con altra interessante pronuncia, è stato inoltre affermato che "Nell'ipotesi di fatture che l'ufficio finanziario ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma all'amministrazione che adduce la falsità del documento e, dunque, l'esistenza di un maggior imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è stata mai posta in essere "

"  
.

1 Si ritiene che l'assenza dei documenti di trasporto o l'incompleta compilazione degli stessi ( si pensi al difetto di sottoscrizione del destinatario ) possa costituire valida argomentazione per contestare l'operazione fatturata. La stessa cosa dicasi allorché i documenti di trasporto non risultino sottoscritti dal vettore o non rechino i suoi dati identificativi. Sulla responsabilità dell'autotrasportatore per concorso in dichiarazione fraudolenta attraverso l'utilizzo di false fatture, Cassazione sentenza n. 35730 del 3/10/2011, in Il Sole 24 Ore del 4/10/2011, Norme e Tributi, A. IORIO, " Fatture false, concorso con firma: i giudici riconoscono la responsabilità del trasportatore che vidima il documento ".

2 In generale, secondo un consolidato filone giurisprudenziale di legittimità, " Non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto ignoto derivi da quello noto come conseguenza ragionevolmente possibile e verosimile secondo criteri di normalità " ( Cassaz. civ., n. 14115 del 20.06.2006, in P. RESCIGNO ( a cura di ), Codice Civile, Tomo II, VII Ediz., con il coordinamento di G. P. CIRILLO, V. CUFFARO, F. ROSELLI, Milano, 2008, p. 5322.

3 Sulla inesistenza soggettiva delle operazioni, M. MADIO, Il “ coinvolgimento ” dell’imprenditore nelle operazioni soggettivamente inesistenti, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia, Bari, 2011, p. 43 ss..

Sulla fittizietà soggettiva dei documenti fiscali, la Cassazione, Sez. Tributaria, ha statuito che “ In tema di accertamento delle imposte sui redditi, e in particolare del reddito d’impresa, se alcuni costi contabilizzati e portati in deduzione dal reddito siano rappresentati da fatture che l’Amministrazione finanziaria ritiene irregolari, il contribuente è ammesso a provare che l’operazione e il corrispondente esborso sono reali, a prescindere dalla falsità della fattura; dovendosi, in caso d’esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto dei profitti e delle perdite relativo all’esercizio di competenza “ ( sentenza n. 19353 dell’8/09/2006, Presidente Saccucci, Relatore Magno, in Corriere Tributario n. 45/2006 p. 3574-3576, con commento di C. PINO, Possibile dedurre i costi anche in presenza di fatture false se le operazioni sono reali, p. 3576 ss. ).

4 Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 18710 del 23/09/2005, in Corriere Tributario n. 46/2005, p. 3647-3648, con commento di F. GRAZIANO, p. 3649 ss.; conforme, Cassazione, sentenza n. 15395 del 11/06/2008; Cassazione, sentenza n. 1092 del 5/02/1997, in Banca Dati BIG, IPSOA.

5 Ex plurimis, Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 19109 del 29/09/2005, Presidente Riggio, Relatore Ruggiero, in Corriere Tributario n. 46/2005, p. 3645-3646, con commento di F. GRAZIANO, p. 3649 SS.

6 Cassazione, sentenza n. 10414 del 12/05/2011, in def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

7 Cassazione, sentenza n. 6943/2011, in Il Sole 24 Ore del 11/04/2011, Norme e Tributi, F. BOGETTI, Al fisco la prova della fattura falsa.

8 Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. IX, sentenza n. 142, parte I, del 17/12/2009, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia, anno 2010, p. 48-49.

9 Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. V, sentenza n. 16 del 25/10/2004; conforme, Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. 35, sentenza n. 44 del 28/04/2011; Commissione Tributaria Provinciale di Rieti, Sez. I, sentenza n. 98 del 13/09/2011, in def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

10 Sentenza n. 28 del 16/03/2011, in def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria; la giurisprudenza di merito ha altresì statuito che “ Incombe sull’Amministrazione finanziaria l’onere di provare i fatti dedotti a sostegno della pretesa evasione tributaria “, Commissione Tributaria Regionale Lazio, Sez. 39, sentenza n. 584 del 30/05/2011, in def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

11 Ex plurimis, Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, Sez. 8, sentenza n. 622 del 29/08/2011, in def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

<https://www.diritto.it/la-prova-piena-o-indiziaria-rispetto-alla-presunta-inesistenza-delle-operazioni-commerciali/>