

Giurisprudenza

## Fatture per operazioni inesistenti: al contribuente la prova contraria

23 Luglio 2020

Gli elementi presuntivi, seppur semplici, in base ai quali l'accertamento da parte dell'ufficio risulta fondato, devono essere qualificati, cioè gravi, precisi e concordanti

immagine generica illustrativa In caso di contestazione dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, spetta all'ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale fatturata non si è mai verificata, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, poiché non basta la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili.

Con l'ordinanza n. 11624 del 16 giugno 2020, la Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema della ripartizione dell'onere probatorio nel caso di contestazione, da parte dell'ufficio, dell'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

### La fase di merito

La controversia trae origine da una verifica fiscale nel cui ambito era stata reperita una fattura, ritenuta fittizia, emessa dalla ditta verificata e intestata alla ditta parte del giudizio in commento, nei cui confronti, infatti, era stato successivamente emesso un avviso di accertamento per l'indebita deduzione di costi e detrazione dell'Iva esposta in fattura.

Come si evince dalla motivazione dell'ordinanza, gli elementi che facevano considerare l'operazione descritta nella fattura oggettivamente inesistente erano costituiti dall'esplicita dichiarazione in tal senso dell'emittente, il quale peraltro non aveva registrato il documento in contabilità, nonché dalla presenza, sulla medesima fattura, della dicitura "pagare euro 2.000,00 Iva" e della firma autografa dell'utilizzatore.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria veniva condivisa dal giudice di primo grado, ma disattesa

dalla Commissione tributaria regionale che, accogliendo il ricorso del contribuente, riteneva insufficienti gli elementi probatori raccolti dall'ufficio.

### **La fase di legittimità**

In sede di legittimità, la decisione della Commissione tributaria regionale è, però, risultata viziata sia sotto il profilo della violazione di norma di diritto ex articolo 360, n. 1), cpc, sia sotto il profilo del vizio di motivazione ex art. 360, n. 5), cpc.

La normativa tributaria, con identica formulazione ai fini delle imposte dirette (articolo 39, comma 1, del Dpr n. 600/1973) e ai fini Iva (articolo 54, comma 2, del Dpr n. 633/1972), stabilisce che il potere di rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente possa essere esercitato *“anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*; in presenza di siffatte presunzioni, dette qualificate, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria circa la correttezza dei dati esposti in dichiarazione.

Ebbene, nonostante gli elementi presuntivi forniti dall'ufficio, il giudice di secondo grado aveva esentato il contribuente dall'onere di provare l'effettiva esistenza dell'operazione, in aperta violazione del consolidato – e infatti ribadito – orientamento di legittimità secondo cui, in caso di contestazione dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, *“spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili”*.

La Commissione tributaria aveva inoltre escluso che la dichiarazione del terzo, ovvero quella resa dall'emittente ai verificatori, potesse assurgere a elemento probatorio anche solo di natura indiziaria.

La Corte di cassazione ha censurato tale decisione, contrastante con l'orientamento giurisprudenziale secondo cui, nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale previsto dall'articolo 7 del Dlgs n. 546/1992 *“si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice”*.

Infine, la sentenza di secondo grado è risultata affetta da vizio motivazionale, consistente

nell'omesso esame di un fatto controverso e decisivo. Il giudice del merito, oltre ad aver escluso la dichiarazione del terzo emittente dall'ambito di valutazione della prova presuntiva, si era infatti limitato a esaminare uno solo degli altri elementi istruttori posti a base dell'accertamento dell'ufficio.

La censura all'operato dell'Amministrazione si era incentrata sul fatto che la dicitura *"pagare euro 2.000,00 Iva"* avrebbe potuto trovare diversa giustificazione dalla destinazione di tale importo a prezzo del *pactum sceleris*, tesi che invece - sosteneva la Commissione - *"avrebbe dovuto essere corroborata da ulteriori indagini"*. Il giudice del merito aveva però completamente ignorato gli ulteriori elementi (dichiarazione dell'emittente, mancata registrazione in contabilità, firma autografa dell'utilizzatore), facendo un non corretto uso del proprio potere discrezionale, il quale si esplica *"nella ricerca e nella valutazione degli elementi presuntivi del proprio convincimento"*, ma che comporta che egli debba *"comunque procedere ad un esame organico e complessivo (globale) degli elementi di fatto presi in considerazione, cioè esprimere un ragionamento non viziato da illogicità o da errori giuridici, quale l'esame isolato dei singoli elementi presuntivi, al fine di ritenerne l'irrilevanza caso per caso"*.

di

**Nicola Usai**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/fatture-operazioni-inesistenti-al-contribuente-prova-contraria-1>