

ACCERTAMENTO

L'onere della prova in materia di fatture per operazioni inesistenti

di Luigi Ferrajoli

L'**onere della prova** nel caso di fatture per operazioni inesistenti incombe sull'Amministrazione finanziaria per ciò che attiene alla dimostrazione del **fatto storico** dell'inesistenza, ossia al fatto che le **operazioni** contestate non siano mai state compiute. Tale principio è stato più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità in diverse pronunce, da ultimo con la recentissima sentenza della [**Corte di Cassazione n. 27840 del 12/12/2013**](#) della sezione V.

Nella vicenda in esame, l'Agenzia delle entrate di Roma aveva emesso un **avviso di accertamento** nei confronti di una società con cui aveva tra l'altro disposto la ripresa a tassazione di tributi IRPEG e ILOR per utili derivanti da fatture - rilasciate dalla contribuente ad una società controllata - per **operazioni inesistenti**.

Il ricorso proposto dalla società contribuente era stato **accolto** in primo grado, con decisione confermata in appello: in particolare, secondo la CTR, le fatture emesse dalla capogruppo erano state ritenute non valide senza un'esauriente **motivazione** da parte degli organi ispettivi.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando che la valorizzata esistenza, da parte della CTR, di un **gruppo societario** al cui interno operavano la contribuente quale capogruppo e la controllata era di scarso valore probatorio, potendosi anzi ritenere che proprio la presenza di rapporti di gruppo potesse favorire scambi interni a fini **evasivi**; inoltre, secondo l'Ufficio, la CTR aveva omesso di prendere in considerazione gli elementi indicati a sostegno dell'**inesistenza** delle operazioni e la decisione impugnata era pertanto lacunosa ed illogica nella parte in cui aveva escluso la **falsità** delle operazioni, anche a volere ritenere che incombesse sull'Ufficio la prova di siffatta inesistenza.

La Corte di Cassazione ritiene fondato il **ricorso** dell'Agenzia in quanto la sentenza di appello risultava carente nella motivazione nella parte in cui effettivamente eccedeva nella svalutazione del compendio **indiziario** fornito dall'Ufficio senza una sua analitica considerazione, a fronte di una fin troppo ampia considerazione di elementi in **favore** della contribuente, alcuni dei quali privi di reale e giuridico peso.

La pronuncia in commento risulta particolarmente **significativa** in quanto la Cassazione analizza sinteticamente i principi ormai consolidati in tema dell'**onere della prova** nelle ipotesi di fatture per operazioni inesistenti.

Sul punto la **Suprema Corte** ribadisce che, in caso di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è **effettiva**. Secondo i giudici di legittimità, la tenuta delle scritture e dei documenti contabili i cui dati vengono utilizzati dal contribuente ed esposti nella **dichiarazione fiscale**, non onera, infatti, il predetto anche alla ulteriore indicazione degli elementi probatori attestanti la effettiva corrispondenza alla realtà dei dati indicati in fattura, trascritti nei registri obbligatori e riportati nella dichiarazione annuale. Incombe, invece, sull'amministrazione che adduce la **falsità** del documento e, quindi, l'inesistenza di un maggiore imponibile l'**onere** di dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere.

Tale prova è raggiunta dall'Amministrazione allorché questa fornisca **oggettivi elementi** per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) **fittizie**, ovvero che dimostrino in modo **certo e diretto** l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla **detrazione**, prova che può essere data anche attraverso "*i verbali relativi ad ispezioni seguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti*" in possesso dell'Ufficio (si veda sul punto la sentenza della Cassazione n. 9108/2012).

Il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla fondatezza dell'atto impositivo, è quindi 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 degli articoli 2727 e 2697 Cod. Civ.