

**CONTENZIOSO**

---

**Contestazione di operazioni inesistenti: la prova è del contribuente**

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 16437/2015** la Corte di Cassazione ha precisato che, qualora l'Agenzia delle entrate ritenga che una fattura sia relativa ad **operazioni oggettivamente inesistenti** - cioè che essa sia una mera **espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere** da alcuno - e quindi contesti l'indebita detrazione dell'Iva o la deduzione dei costi, debba essere l'Amministrazione finanziaria stessa a fornire **elementi probatori inerenti** la circostanza che l'operazione fatturata non è stata effettuata; solo a quel punto ricadrà sul **contribuente** l'onere di **dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate**.

La vicenda esaminata dalla Cassazione prende le mosse dall'**impugnazione**, da parte di un medico ortopedico, di due avvisi di accertamento relativi a **Irpef e Irap**, a seguito di **ripresa a tassazione di costi indeducibili** riferiti a prestazioni parzialmente inesistenti e derivanti da **fatture emesse da una società per la fornitura** - disciplinata da apposito contratto - al professionista, di **strutture e servizi sanitari** risultati poi, secondo le verifiche dell'Ufficio, mai messi a disposizione ed utilizzati.

In primo grado, la CTP rideterminava un minore importo della detrazione spettante.

Tale esito era confermato anche in secondo grado, ove il giudice del riesame, nel legittimare tale soluzione, sosteneva che, nel caso di specie, **si trattava di costi per prestazioni risultate parzialmente inesistenti**, non essendo rilevante, a tal fine, "*la semplice indicazione di un corrispettivo forfettario in un contratto*". Il giudice d'appello, peraltro, accertava in fatto che **non tutti i servizi inizialmente concordati erano stati poi effettivamente forniti al contribuente**, il quale di conseguenza aveva **pagato per quanto ricevuto**, pervenendo quindi a quantificare esattamente i costi sostenuti e il relativo diritto alla deduzione.

Il contribuente proponeva dunque ricorso in Cassazione lamentando la **violazione dell'obbligo di motivazione** nella parte in cui la sentenza impugnata riportava come **non sufficiente la sola pattuizione di un corrispettivo per far sorgere l'obbligo di pagamento del medesimo**.

Chiamata a pronunciarsi sul punto, la Cassazione ha **rigettato il ricorso** ritenendo la motivazione della decisione impugnata logica e coerente, atteso che la CTR, confermando la riduzione a circa la metà dei costi portati in deduzione dal contribuente, aveva chiarito che l'ente impositore aveva **dimostrato l'inesistenza parziale delle operazioni**, nonostante le evidenze contrattuali delle prestazioni di servizi e di personale specializzato da parte della

società fornitrice dei beni e servizi poi fatturati (società oltretutto presieduta dalla moglie del contribuente), essendo emerso che alcuni dei servizi sebbene pattuiti non erano mai andati a buon fine.

A parere della Cassazione, quindi, a partire dal fatto noto, rappresentato dalla circostanza che **parte delle prestazioni dedotte in contratto non erano mai state rese dalla fornitrice**, la Corte territoriale è risalita al fatto ignoto, costituito dalla **parziale inesistenza**, per **mancato pagamento di parte delle fatture** indebitamente portate in deduzione dall'ortopedico.

In riferimento alla natura delle prestazioni contestate dall'ente impositore, la Cassazione ha poi rammentato che, in tema di detrazione e deduzione di costi rilevanti ai fini Iva e delle imposte sui redditi derivanti da operazioni comunemente dette "**frodi carosello**", qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture - in quanto relative a operazioni inesistenti - e fornisca attendibili **riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate**, è **onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o dei costi**, altrimenti indeducibili (in tal senso, Cassazione n. 2847/2008), non essendo sufficiente, a tale scopo, la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (*ex multis* Cassazione n. 15228/2001, n. 1950/2007 e n. 12802/2011).

A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che, nel caso di **accertata inesistenza dell'operazione**, è escluso che possa configurarsi la **buona fede del cessionario o committente**, in quanto la semplice buona fede non può essere invocata da colui il quale sfrutta gli effetti favorevoli di operazioni accertate come inesistenti senza tuttavia mai mettere in moto alcun intervento di rettifica delle indebite azioni (Cassazione n. 24426/2013).

Nel caso in questione, stante l'indicazione dei costi in misura superiore al reale, l'Ufficio ha contestato la deducibilità degli stessi, poiché correlati a operazioni parzialmente inesistenti. Mentre l'**onere della prova** è stato **debitamente assolto** dall'**Amministrazione finanziaria**, non si può dire lo stesso per il contribuente, il quale **non ha addotto**, a sua discolpa, **circostanze probatorie contrarie** (*ex articolo 2697, comma 2, cod. civ.*) che potessero contrastare i dati in possesso dell'Amministrazione acquisiti nell'ambito delle **indagini istruttorie legittimamente compiute**.