

ACCERTAMENTO

Operazioni inesistenti e detrazione: non basta il ragionevole sospetto

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

La **circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008**, nel capitolo dedicato al riscontro analitico-normativo sull'osservanza della disciplina IVA, elenca le finalità del contribuente ottenute a seguito dell'emissione e dell'utilizzazione di **fatture per operazioni inesistenti**. Tra gli obiettivi illegittimi sono state citate operazioni volte a usufruire di detrazioni non dovute ovvero a compensare indebitamente l'IVA a debito e da ultimo ad aumentare il volume d'affari con l'intento di ottenere anticipazioni bancarie o finanziamenti, stornando successivamente le medesime attraverso **l'emissione di note di credito** finalizzate all'abbattimento del debito d'imposta ai fini IVA e del relativo ricarico ai fini delle imposte sui redditi. Il legislatore, a sua volta, ha provveduto a inserire nella normativa IVA e precisamente al **comma 7 dell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972** il precetto di seguito esposto: *"se il cedente o prestatore emette **fattura per operazioni inesistenti**, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"*.

La **giurisprudenza** precisa con la sentenza della **Cassazione 7289/2001** che quanto stabilito dal legislatore ha lo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione. E proprio di detrazione ex articolo 19 del D.P.R. 633/1972, connessa a **operazioni inesistenti**, si è parlato all'interno della recente sentenza della **Cassazione n. 23065/2015**, nella quale l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza della CTR Lombardia. Tra le varie motivazioni addotte vi è appunto la violazione e falsa applicazione dell'articolo 19 e dell'articolo 56 del D.P.R. 633/1972 nonché dell'articolo 2697 del cod. civ., le quali si basano principalmente sulle seguenti affermazioni:

- è **onere del contribuente dimostrare l'effettività delle operazioni** e dei costi, una volta che l'Ufficio disconosca i costi dedotti allegando e dimostrando in giudizio elementi che inducano il ragionevole sospetto che le operazioni esposte in fattura siano inesistenti;
- **l'Ufficio non è tenuto a provare l'inesistenza delle operazioni** generanti i costi, ma deve solo indicare il fatto costitutivo della pretesa, e cioè l'inesistenza, e gli elementi sui quali fonda il ragionevole sospetto dell'inesistenza, a prescindere dall'effettiva idoneità di tali elementi a fondare il sospetto.

La Cassazione argomenta la pronuncia partendo innanzitutto dal binomio "regolarità delle scritture contabili - diritto alla detrazione", avvalorando quindi il concetto che il **diritto alla**

detrazione non può prescindere dalla **regolarità delle scritture contabili** e nel caso di specie dalla fattura, quale documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa. Pertanto, a seguito di contestazione in ordine alla **illegittima detrazione**, spetta alla stessa Amministrazione finanziaria dimostrare, anche attraverso elementi presuntivi, adducendo la falsità del documento, che l'operazione non è mai stata posta in essere. Sul punto anche la citata circolare della **Guardia di Finanza** conferma l'onere probatorio spettante in capo all'Agenzia delle entrate precisando: *“se in linea di principio spetta ovviamente all'Amministrazione fornire detta prova, ove vengano acquisiti elementi, anche a livello indiziario, tali da far emergere la possibile fittizietà dell'operazione, compete al contribuente provare la legittimità e la correttezza della detrazione”*.

Il rigetto del ricorso pertanto è dovuto al fatto che la ricorrente ha dimostrato solamente l'esistenza di un **ragionevole sospetto in ordine all'inesistenza delle operazioni**, il quale non si configura nell'inesistenza vera e propria delle stesse. La pronuncia specifica che la medesima deve essere provata anche mediante presunzioni, ribadendo che gli elementi presuntivi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza depongono nel senso proprio dell'inesistenza e non nel senso del ragionevole sospetto di inesistenza. Pertanto, sulla base della giurisprudenza e della prassi citata nel presente intervento, si rileva che, sebbene l'onere della prova in relazione alla **legittimità della detrazione** sia in capo al contribuente, spetta prima all'Agenzia delle entrate identificare l'inesistenza dell'operazione, con modalità non limitata al ragionevole sospetto, dalla quale dovrebbe derivare l'illegittima detrazione.