

CONTENZIOSO

Fatture false e ripartizione dell'onere probatorio

di Luigi Ferrajoli

In tema di **ripartizione dell'onere probatorio nelle contestazioni di fatture per operazioni inesistenti**, all'Agenzia delle Entrate spetta la prova, anche in forma presuntiva piuttosto che indiziaria, della circostanza che l'operazione riportata in fattura non è in realtà stata – in tutto o in parte – effettuata; dopodiché **l'onere di dimostrare l'effettività dell'operazione** – così contestata – compete al contribuente e tale circostanza non potrà dirsi provata unicamente deducendo **la regolarità formale della fattura stessa**, della contabilità e dei mezzi di pagamento – trattandosi appunto dei mezzi fraudolenti normalmente utilizzati per fornire apparenza di realtà alla frode – bensì con altri elementi e circostanze riferiti alla **sostanza dell'operazione**.

Tale principio è stato affermato dalla **Corte di Cassazione** con la recente [sentenza n. 2905 del 07.02.2018](#) in linea con l'orientamento consolidato della medesima Corte (cfr. [Cass. n. 17818 del 09/09/2016](#); [n. 21953 del 2007](#), [n. 9784 del 2010](#), [n. 9108 del 2012](#), [n. 15741 del 2012](#), [n. 23560 del 2012](#), [n. 27718 del 2013](#), [n. 20059 del 2014](#), [n. 26486 del 2014](#), [n. 9363 del 2015](#)) che aveva fatto propri i **principi già espressi dalla Corte di Giustizia Europea**.

Nella fattispecie oggetto della pronuncia in esame una società aveva impugnato l'**avviso di accertamento**, rettificativo di Ires, Irap e dell'Iva, con cui era contestata la contabilizzazione e deduzione a fini d'imposizione diretta e detrazione Iva di **fatture concernenti operazioni inesistenti** rilasciate da società ritenute prive di effettiva consistenza aziendale, nonché l'indebita deduzione di costi non di competenza nell'anno 2004 e di non inerenza per spese per alberghi e ristoranti, per nolo di trivella, per acquisto di carburante non documentato e per spese di rappresentanza.

I Giudici di seconde cure, in riforma della sentenza di rigetto di primo grado, hanno accolto il ricorso con l'eccezione delle spese per alberghi e ristoranti e per le spese di rappresentanza eccedenti un terzo del loro ammontare, **ritenendo che la fattura fosse documento idoneo a dimostrare un costo dell'impresa ai sensi dell'articolo 21 D.P.R. 633/1972** e, dunque, non spettasse al contribuente provare l'effettività dell'operazione ma all'Amministrazione dimostrare l'inesistenza della stessa e che tale prova non era stata fornita.

L'Ufficio ha proposto **ricorso per cassazione** eccependo, tra l'altro, la **violazione dell'articolo 2697 cod. civ.** in relazione all'[articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.](#) deducendo che la giurisprudenza della Corte di cassazione aveva affermato che **grava sul contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza delle operazioni dichiarate inesistenti**.

La Suprema Corte ha ritenuto fondato il motivo richiamando l'orientamento consolidato secondo cui in tema di operazioni ritenute (come nella specie) in tutto o in parte oggettivamente inesistenti - in relazione alle quali **la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno** - l'Agenzia ha l'onere di fornire elementi probatori, seppur in forma meramente indiziaria o presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata (o lo è stata solo parzialmente), dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare **l'effettiva esistenza** delle operazioni contestate; con la puntualizzazione che **tale prova non può consistere nella mera esibizione della fattura o nell'attestazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento**, poiché la regolarità dei suoi profili formali è, normalmente, funzionale proprio allo scopo di far apparire reale un'**operazione fittizia** ([Cass. nn. 5406/16; 28683/15, 428/15, 12802/11, 15228/01](#)).

Al riguardo, la Cassazione ha inoltre ribadito che, sia in tema di imposizione diretta sia in tema di Iva, **la fattura costituisce elemento probatorio a favore dell'impresa**, solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#).

Poiché, nel caso in esame, la **natura di "cartiere"** delle dette **imprese collocate a monte** della serie di cessioni era stata tratta dall'accertamento che entrambe avevano **omesso** di presentare le relative **dichiarazioni**, avevano omesso i **versamenti annuali** ed **infra - annuali**, avevano rilasciato fatture per ingenti importi per prestazioni i cui contratti di riferimento non erano stati registrati ed erano privi di causa, oggetto e dell'indicazione del corrispettivo, di conseguenza spettava alla società contribuente, che con tali imprese aveva intrattenuto rapporti commerciali, **fornire la prova di aver svolto tali trattative in buona fede**, ritenendo incolpevolmente che si trattasse di **soggetto realmente operativo**; prova che però non era stata fornita.