

PENALE TRIBUTARIO

Il rinvenimento di assegni non legittima l'inversione dell'onere probatorio

di Angelo Ginex

In via generale, con la nozione di **operazioni soggettivamente inesistenti** si fa riferimento alle ipotesi in cui la transazione commerciale è effettivamente avvenuta, ma il fornitore risulta differente da quello che appare e che ha emesso la fattura, sicché vi è una chiara **divergenza** tra la **realtà commerciale** e la sua **espressione documentale**.

A tal proposito, i giudici di legittimità hanno fornito ulteriori chiarimenti, precisando che: «*in materia di Iva, la nozione di "fattura inesistente" va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di **inesistenza soggettiva**, che ricorre quando, pur risultando i beni, o il servizio reso, entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga **accertato** che uno o entrambi i **soggetti del rapporto** sono **falsi**. In tal caso, mentre l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dal **d.P.R. n. 633 del 1972, articolo 21, comma 7**, resta evasa l'imposta relativa alla diversa operazione effettivamente realizzata*» (Cfr., [Cass. n. 7672/2012](#)).

Una *vexata quaestio*, spesso sottoposta allo scrutinio della Corte di Cassazione, concerne l'adeguato assolvimento da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'onere della prova sulla stessa gravante in relazione all'**inesistenza soggettiva** delle **operazioni** oggetto delle riprese fiscali.

Ebbene, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere probatorio, mette conto rilevare che **l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione d'imposta**, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della **sostanziale inesistenza del contraente** (Cfr., [Cass. n. 9851/2018](#)).

Ne discende che, ove l'Amministrazione abbia **assolto a tale onere istruttorio, graverà sul contribuente fornire la prova contraria** della propria estraneità ai fatti contestati e, in particolare, quella di «*aver adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la **diligenza massima esigibile** da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto*» (Cfr., [Cass. n. 9851/2018](#)).

Sul punto, è recentemente intervenuta la **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 33320 del](#)

[17.12.2019](#), ove ha ritenuto che la pronuncia di secondo grado non si sia uniformata alle suddette coordinate ermeneutiche, giacché **la CTR competente non ha indicato, nello specifico, le ragioni** per cui gli amministratori della società contribuente sapevano o avrebbero dovuto sapere che si trattava di **fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**.

Più precisamente, i giudici di legittimità hanno affermato che: «*il **rinvenimento degli assegni** – di importo assai modesto rispetto all'entità della frode prospettata – risulta **dato indiziario** non univoco, che, in mancanza di ulteriori riscontri, **non** è di per sé dotato dei requisiti di **gravità**, della **precisione** e della **concordanza** necessari a ritenere raggiunta la **prova presuntiva** della conoscenza da parte del legale rappresentante della società della diversa provenienza, "in nero", dei materiali apparentemente forniti [dalla società] ed a giustificare, pertanto, l'inversione dell'onere probatorio*».

Ed invero, i giudici di appello avevano fondato il proprio **convincimento** unicamente sul fatto che presso la società "cartiera" erano stati **rinvenuti degli assegni**, che la GdF aveva ipotizzato essere delle garanzie per la restituzione delle somme fittiziamente indicate a debito nelle false fatture oggetto di contestazione.

In altri termini, il giudice di merito aveva ritenuto che l'**elemento di prova** della effettiva conoscenza da parte degli amministratori della società contribuente dell'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate fosse rappresentata dall'**emissione di assegni** per un importo pari ad euro 2.000.000.

In definitiva, sulla base delle ragioni non appena esposte, la Suprema Corte ha **cassato la sentenza impugnata** e rinviato alla CTR Emilia Romagna, in diversa composizione, per un nuovo esame della fattispecie.

Master di specializzazione

**IL CONTROLLO DI GESTIONE IN AZIENDA
E NELLO STUDIO PROFESSIONALE**

Scopri le sedi in programmazione >