

## 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 fittizialmente 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 >](#)