



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ENRICO MANZON	Presidente
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere
GIANCARLO TRISCARI	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere

Accertamento Irpef- Iva ed altro. Operazioni oggettivamente inesistenti. Onere della prova.
Anno 2007.

19/01/2023 C.C.
R.G. 18650/2016

ORDINANZA

sul ricorso n. 18650/2016 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- ricorrente -

contro

(omissis)

- intimato -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della PUGLIA, n. 993/2016, depositata in data 20 aprile 2016, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 gennaio 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna;

RITENUTO CHE

1. L'Agenzia delle Entrate aveva notificato, in data 26 luglio 2012, a (omis (omissis) sercente l'attività non specializzata di lavori edili, l'avviso di accertamento n. (omissis) con il quale, per l'anno d'imposta 2007, aveva accertato un maggior reddito di euro 207.696,00, a fronte del dichiarato pari ad euro 16.487,00, e aveva richiesto maggiori imposte ai fini Irpef, Iva, addizionali regionali e comunali, oltre sanzioni.

2. La Commissione tributaria provinciale di Foggia, con sentenza n. 7/6/14 del 10 dicembre 2013, in parziale accoglimento del ricorso proposto dal contribuente, aveva annullato il recupero dei costi per le lavorazioni esterne pari ad euro 163.224,80, ritenuti non assistiti da presunzioni gravi, precise e concordanti, e aveva confermato il recupero dei costi per carburanti di euro 4.623,32.

3. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, affermando che la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, correttamente motivata era immune da vizi e doveva essere confermata.

4. In particolare, i giudici di secondo grado hanno evidenziato che:
-) l'eccezione sollevata dall'Ufficio, in ordine al difetto di motivazione della sentenza, era destituita di giuridico fondamento, poiché in essa era stata indicata la valutazione delle opposte ragioni delle parti in causa e del pari erano state esposte le argomentazioni in base alle quali si era pervenuti alla decisione, in modo da consentire all'Ufficio Finanziario di ricostruire l'*iter* logico seguito dal Giudice per confutare, in sede d'appello, i motivi della decisione;



-) analizzando l'unico motivo d'appello proposto dall'Ufficio, che riguardava esclusivamente i costi per prestazioni fatturate dalla ditta (omissis) di (omissis) (omissis) (per gli altri rilievi oggetto d'accertamento, l'Ufficio aveva prestato acquiescenza), l'Ufficio non poteva supporre in maniera apodittica l'inesistenza delle operazioni anche quando la ditta fornitrice non aveva risposto ai questionari o per la mancata dimostrazione dei pagamenti, senza dare alcuna dimostrazione di quanto asserito;
-) la fattura (di regola, salva l'ipotesi di contabilità inattendibile) era documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evinceva dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, purché redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti, e costituiva titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA o alla deduzione del costo indicato;
-) a fronte dell'esibizione di una tale fattura, spettava all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per la detrazione o la deduzione;
-) il contribuente aveva prodotto tutte le fatture relative ai costi di manodopera eseguita dalla ditta (omissis) sulla base dello stato di avanzamento dei lavori, come era prassi in questi casi per lavori in edilizia, fatture pagate, è pur vero in contanti, ma con acconti inferiori ai 12.500,00 euro rispettando all'epoca dei fatti, il limite imposto dalla normativa antiriciclaggio;
-) il (omissis) inoltre, aveva lavorato nei cantieri indicati nelle fatture come risulta dalla copia del libro matricola acquisita presso la ditta fornitrice ed aveva acquisito da parte della ditta (omissis) il DURC, la Visura Camerale, il Libro Matricola, allo scopo di verificare la regolarità della ditta e del rapporto che si veniva ad instaurare; tutti documenti che attestavano la regolarità della ditta fornitrice e del rapporto instaurato;
-) nel caso esaminato, pertanto, era stata data dimostrazione sia dell'effettivo sostenimento dei costi, sia dell'inerenza degli stessi.



5. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato ad un unico motivo.

6. (omissis) (omissis) on ha svolto difese.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo ed unico mezzo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 109 del d.P.R. n. 917/1986, 21, comma 7, del d.P.R. 633/1972, nonché degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'articolo 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza della Commissione tributaria regionale aveva per un verso fatto carico all'Amministrazione finanziaria dell'onere di provare l'inesistenza delle operazioni in contestazione a fronte di una fattispecie nella quale, per le circostanze pacifiche e incontestate emerse nel corso del giudizio, *l'onus probandi* pacificamente incombeva in capo al soggetto accertato; per altro verso aveva ritenuto, per il solo fatto dell'esistenza delle fatture, che l'onere probatorio incombente sul contribuente si potesse risolvere nella esistenza delle stesse, così onerando l'amministrazione finanziaria di un onere probatorio che era stato assolto con strumenti di carattere presuntivo. Era pacifico in causa che oggetto dell'avviso di accertamento era, tra l'altro, la determinazione dell'imposta dovuta a titolo di II.DD. e IVA in conseguenza dell'oggettiva inesistenza di operazioni intercorse tra l'impresa gestita dal contribuente con il fornitore (omissis) i (omissis) (omissis), fondato sulla circostanza pacifica che tale ultima impresa non aveva mai presentato la dichiarazione dei redditi e sull'ulteriore circostanza che non era stata prodotta la documentazione relativa alle modalità di pagamento dei costi sostenuti, come pacificamente ammesso dal contribuente che, in sede di ricorso di primo grado, a fronte del rilievo riferito alle fatture di costo emesse dalla società (omissis), aveva affermato che il semplice pagamento «non dimostrato», non era l'unico elemento dal



quale si potesse provare il sostenimento del costo, né poteva essere preso a base dell'avviso di accertamento. La sentenza impugnata non aveva operato un accertamento sulla capacità indiziaria degli elementi acquisiti in giudizio, ma ne aveva ritenuto apoditticamente l'inidoneità, in particolare, ritenendo contraddittoriamente legittimo il ricorso a presunzioni da parte dell'Ufficio, ma al contempo ritenendo l'equivalenza tra esistenza delle fatture ed esistenza delle operazioni. La sentenza era pure incorsa in errore, in quanto aveva preso in considerazione, ai fini del giudizio sull'esistenza delle operazioni, l'attendibilità della contabilità nonché elementi che permettevano di ritenere soggettivamente esistente l'impresa fornitrice, laddove il *thema decidendum* non era l'inesistenza soggettiva delle operazioni bensì, pacificamente, la loro inesistenza oggettiva, avendo sostanzialmente dato rilievo ai fini dell'effettività delle operazioni a requisiti di ordine soggettivo e di regolarità della tenuta contabile che, ai fini dell'accertamento per operazioni oggettivamente inesistenti che determinavano indetraibilità dell'IVA e indeducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, erano del tutto irrilevanti. La prova dell'esistenza dell'operazione, invece, doveva discendere da altra documentazione né il rispetto del limite massimo di pagamento in contanti, peraltro non valido per tutte le operazioni per alcune delle quali il limite era stato comunque superato, poteva costituire ragione idonea a supplire la mancanza di prova ad altri fini, nella specie a corroborare l'esistenza oggettiva dell'operazione.

1.1 Il motivo è fondato.

1.2 Con specifico riferimento all'ipotesi, di cui alla presente controversia, in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, questa Corte ha espresso il consolidato orientamento secondo cui la stessa



ha l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non è stata in realtà mai posta in essere, indicando gli elementi presuntivi o indiziari sui quali fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Più in particolare, la dimostrazione a carico dell'amministrazione finanziaria è raggiunta qualora siano forniti validi elementi che, alla stregua dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi, per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni fittizie, ovvero che dimostrino in modo certo e diretto la inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione. Infatti, nell'ordinamento tributario, gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, danno luogo a presunzioni semplici le quali, proprio a mente degli univoci precetti dettati dalle sopra indicate previsioni normative, sono idonee, di per sé sole considerate, a fondare il convincimento del giudice. Assolto in tal guisa l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria, grava poi sul contribuente la dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione finanziaria, estrinsecando in motivazione i risultati del proprio giudizio; solo in un secondo



momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, a tanto onerato dall'art. 2697, comma secondo, cod. civ. (Cass., 18 ottobre 2021, n. 28628).

1.3 Inoltre, con specifico riferimento alla prova della consapevolezza di partecipare ad una frode, questa Corte ha più volte precisato che, in tema d'Iva, l'amministrazione finanziaria, che contesti al contribuente l'indebita detrazione relativamente ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo (Cass., 10 novembre 2020, n. 25113).

1.4 Ancora, deve richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui *«I costi, per essere ammessi in deduzione, quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità e, dunque, devono essere opportunamente documentati, in modo tale che dalla documentazione relativa si possa ricavare l'inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso. Pertanto spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. Non è dunque sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che*



l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa» (Cass. civ., 26 luglio 2022, n. 23293).

Infatti, il contribuente, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicché deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Cass., 1 aprile 2022, n. 10570). Anche ai fini della detrazione dell'IVA ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, la prova dell'inerenza dell'operazione/del costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile (Cass., 16 marzo 2022, n. 864; Cass., 22 settembre 2021, n. 25612).

1.5 In particolare, in tema di ripartizione dell'onere della prova in tema di detrazione IVA e di deducibilità dal reddito di impresa, deve precisarsi che il diritto alla detrazione IVA ex art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed il diritto alla deducibilità dal reddito d'impresa, ai fini delle II.DD., dei costi inerenti ex art. 109 del T.U.I.R., non può prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in specie dalla fattura che, in tema di IVA, è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale. Pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta



al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione finanziaria, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (cfr. Cass., 12 dicembre 2005, n. 27341; Cass., 11 settembre 2013, n. 20786).

1.6 Tale prova, come è già detto, è raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi, che possono anche assumere la consistenza di indizi attendibili idonei ad integrare una presunzione semplice (art. 2727 cod. civ.), per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, ovvero, ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. c), del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972, per dimostrare «in modo certo e diretto» la «inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati».

1.7 Dunque, la regolare tenuta delle scritture e dei documenti contabili i cui dati vengono utilizzati dal contribuente ed esposti nella dichiarazione fiscale, non onera, *ex ante*, il contribuente anche all'ulteriore indicazione degli elementi probatori attestanti l'effettiva corrispondenza alla realtà dei dati indicati in fattura, trascritti nei registri obbligatori e riportati nella dichiarazione annuale, gravando invece sulla Amministrazione finanziaria la relativa prova (Cass., 11 dicembre 2020, n. 28246), mentre una volta che l'Amministrazione finanziaria fornisce la prova (anche presuntiva) che le operazioni sono oggettivamente inesistenti, passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr. Cass., 7 febbraio 2008 n. 2847).

1.8 Con il conseguente corollario che il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in



cassazione solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697, comma 2, cod. civ. (cfr. Cass., 23 aprile 2010, n. 9784, in motivazione).

1.9 Sul tema specifico, poi, della fattura, questa Corte ha affermato che, in tema di Iva, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una «cartiera» o una società «fantasma») dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., 18 ottobre 2021, n. 28628; Cass., 5 luglio 2018, n. 17619).

1.10 Ciò posto, la Commissione tributaria regionale non ha fatto corretta applicazione dei principi suesposti, avendo affermato che la fattura (salva l'ipotesi di contabilità inattendibile) era documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa e costituiva titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA o alla deduzione del costo indicato e che, a fronte dell'esibizione di una tale fattura, spettava all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per la detrazione o la deduzione; i giudici di secondo grado hanno, inoltre, ritenuto che il contribuente avesse dato dimostrazione degli effettivi costi sostenuti e della loro inerenza, avendo prodotto tutte le fatture relative ai costi di manodopera eseguita dalla ditta (omissis) sulla base



dello stato di avanzamento dei lavori, come era prassi in questi casi per i lavori in edilizia, fatture che anche se erano state pagate in contanti, lo erano state con acconti inferiori ai 12.500,00, con il rispetto, dunque, del limite imposto dalla normativa antiriciclaggio; la Commissione tributaria regionale ha pure evidenziato che il (omissis) aveva eseguito un ulteriore controllo del rapporto esistente con la ditta (omissis) accertando che tutta la manodopera utilizzata era stata assunta ed aveva lavorato nei cantieri indicati nelle fatture come risultava dal libro matricola ed aveva inoltre acquisito sempre dalla ditta (omissis) ulteriore documentazione (DURC, visura camerale e libro matricola) che dimostrava la regolarità della ditta fornitrice e del rapporto instaurato.

Ed invero, il giudice del gravame, contrariamente ai principi sopra richiamati, da un lato ha posto l'onere della prova dell'assenza delle condizioni per la detrazione o la deduzione a carico dell'Amministrazione finanziaria, dall'altra ha ritenuto che il contribuente avesse assolto il proprio onere con la produzione della documentazione contabile, posto che, come detto, la prova contraria del contribuente, quando venga contestata l'inesistenza oggettiva delle operazioni, non può consistere nella esibizione della fattura o nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Come più volte precisato da questa Corte, la prova del pagamento, di per sé solo, non ha valenza di prova presuntiva idonea a contrastare la idonea prova presuntiva dell'amministrazione finanziaria della inesistenza dell'operazione. Ed invero, l'operazione oggettivamente inesistente si caratterizza per la mancata realizzazione dell'operazione da parte del soggetto che ha emesso la fattura nei confronti del contribuente, sicché l'intera operazione si basa sulla immediatezza del rapporto tra il soggetto che emette la fattura e colui che la riceve, tanto



che, come detto, in tal caso l'amministrazione finanziaria non è onerata, come nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, di fornire anche la prova della consapevolezza, da parte del contribuente che ha ricevuto la fattura, della natura fraudolenta dell'operazione (Cass., 18 ottobre 2021, n. 28628, in motivazione).

2. In conclusione, il motivo è fondato, con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado della Puglia, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 19 gennaio 2023.

Il Presidente
Enrico Manzon

