

ACCERTAMENTO

False fatture: non è sufficiente dimostrare l'avvenuto pagamento

di **Maurizio Tozzi**

La sentenza n. **4335 del 4 marzo 2016** emessa dalla Corte di Cassazione torna sul delicato tema dell'utilizzo delle **false fatture**, analizzando soprattutto il relativo **onere probatorio** e ribadendo che sul fronte difensivo non è certamente sufficiente la mera dimostrazione dell'avvenuto **pagamento** della prestazione fatturata. Alla luce della giurisprudenza dominante può dirsi configurata un'operazione inesistente non solo in assenza (assoluta e incontestabile) dell'operazione riportata nella fattura, ma anche in tutti i casi in cui si riscontri divergenza tra la realtà economico-commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di **"inesistenza soggettiva"**, fattispecie che viene ad esistenza nel caso in cui - pur essendo i beni entrati nella disponibilità (ovvero i servizi ricevuti) del soggetto che utilizza le fatture - viene accertato che uno o entrambi i soggetti recati nei documenti contabili e individuati come parti della transazione commerciale non sono in realtà quelli **effettivamente coinvolti**.

Come evidenziato dalla Suprema Corte, non spetta al contribuente provare l'effettività dell'operazione, ma è **onere dell'Amministrazione finanziaria** dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere. In particolare, *"tale prova può ritenersi raggiunta se l'amministrazione fornisca validi elementi (...) che possono anche assumere la consistenza di **attendibili indizi** idonei ad integrare una presunzione semplice, per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazione anche solo parzialmente fittizie (...)".*

Sarà poi onere dell'utilizzatore illustrare la **propria estraneità**, adempimento probatorio che paradossalmente è più semplice nel caso della contestazione della **falsa fatturazione oggettiva** rispetto alla **falsa fatturazione soggettiva**: nella prima ipotesi, infatti, il contribuente è chiamato a dimostrare che nei suoi confronti la prestazione fatturata **è stata realmente eseguita**, con dunque una prova oggettiva che si fonda su **fatti certi** illustrando, in maniera idonea, di aver realmente acquistato i prodotti e/o servizi per l'ottimale svolgimento della propria attività (in merito si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 17572 del 2009).

La prova difensiva deve essere **"concreta"**, **non essendo sufficiente** la dimostrazione del pagamento tracciato, potendo tranquillamente trattarsi di una prova precostituita (Corte di Cassazione, sentenza n. 1134 del 2009, concetto ribadito anche nella sentenza in commento); invero, sarà necessario illustrare l'**effettivo impiego** dei prodotti e/o servizi acquistati.

La prova difensiva nell'ambito delle false fatture oggettive è importantissima: in tal modo, infatti, si riescono a contestare validamente i recuperi subiti sia ai fini delle imposte sui redditi

che ai fini IVA. L'approccio difensivo è del tutto diverso nel caso della falsa fatturazione soggettiva, laddove diviene fondamentale dimostrare **la propria inconsapevolezza e non conoscenza** della "diversità" del soggetto emittente: si tratta dunque di provare uno **stato soggettivo** di non facile dimostrazione, al limite della prova diabolica.

La problematica si pone esclusivamente in materia IVA, attese le modifiche normative del DL 16/12, che ormai riconoscono sempre la **deduzione ai fini reddituali del costo, se inerente** all'attività svolta. Esplicativa è la **circolare n. 32 del 2012** dell'Agenzia delle Entrate, laddove al punto 2.3 si legge che nel caso di contestazioni di fatture soggettivamente inesistenti ormai i recuperi afferenti le imposte dirette sono da considerarsi **nulli**, atteso che: *"(...) poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"*.

Tutti questi assunti sono ribaditi nella sentenza 4335 del 2016, che in maniera compiuta rimarca la **ripartizione** dell'onere probatorio fissando il principio basilare da tener presente quando si è in presenza di una contestazione afferente l'utilizzo di false fatturazioni: **non è affatto sufficiente verificare gli avvenuti pagamenti**. Serve la dimostrazione dell'effettività della prestazione fatturata ovvero, nel caso delle fatture soggettive, della **capacità del soggetto emittente la fattura di poter effettuare realmente la prestazione**. Solo in tal modo la fatturazione "incriminata" sarà immune da censure, potendo determinare anche la corretta detraibilità dell'IVA. Circostanza, questa, particolarmente **delicata** soprattutto nel caso delle prestazioni collegate a falsità soggettive. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonché quella della Corte di Giustizia europea, infatti, sono costanti nel rimarcare il diritto alla detrazione dell'IVA, ogniqualvolta si sia in presenza di un contribuente totalmente **estraneo all'evasione** realizzata. Tra le altre, può richiamarsi la **sentenza della Corte di Cassazione dell'11 aprile 2011, n. 8132**, che - proprio al fine di non penalizzare in maniera eccessiva colui che, ignaro e in buona fede, ha avuto l'unico torto di rapportarsi inconsapevolmente al falso venditore - ha fornito importanti elementi per valutare la c.d. **"ignoranza incolpevole"**, come ad esempio l'assenza di dati e notizie per presupporre la provenienza fittizia delle fatture e la circostanza di **non aver tratto alcun beneficio dalla frode fiscale**. Sul fronte IVA, dunque, al contribuente spetta la dimostrazione della sua totale estraneità al disegno evasivo: se tutti questi fattori si concretizzano, la contestazione di utilizzo di false fatture sarà facilmente **neutralizzata**.