

ACCERTAMENTO

Fatture false: onere della prova sotto stress

di **Massimiliano Tasini**

Sono opportune e condivisibili le soluzioni adottate dalla Cassazione nella [sentenza n. 4335/2016](#) in materia di asserito utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**. Soluzioni che toccano il cuore dei problemi che ruotano attorno al fenomeno.

Intanto, la Corte delimita il “perimetro”, osservando che in tale **nozione** rientrano, sia le ipotesi di **manca****nza assoluta dell'operazione fatturata**, sia quelle contraddistinte da ogni tipo di **divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale**, ivi compresa l'ipotesi di **inesistenza soggettiva**, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture di cui ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura siano falsi (cfr. [Corte cass. V sez. n. 6378 del 22/03/2006](#); [id. V sez. n. 29467 del 17/12/2008](#); [id. V sez. n. 7672 del 16/05/2012](#); [Id. V sez. n. 23074 del 14/12/2012](#)).

La Corte affronta poi la delicata questione dell'onere della prova, sottolineando che “**non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere**”. Si tratta di una affermazione tanto fondamentale quanto spesso disattesa dall'Agenzia delle Entrate, ma sulla quale la Cassazione ha oramai manifestato, dopo pregresse oscillazioni, un costante orientamento (cfr. Corte cass. V sez. 12.12.2005 n. 27341; [id. V sez. n. 12802 del 10/06/2011](#); [id. V sez. 11.9.2013 n. 20786](#)).

Così impostati i termini della questione, la Suprema Corte definisce il “**tipo**” di prova che deve essere fornita: essa può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisce validi elementi, tra i quali rientrano anche “**attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice** ([articolo 2727 cod. civ.](#))”, che possono riferirsi anche solo ad alcune delle fatture.

Una volta che tale prova sia stata raggiunta, allora competerà al contribuente dimostrare **l'effettiva esistenza delle operazioni contestate** (cfr. [Corte cass. V sez. 19.10.2007 n. 21953](#); [id. V sez. 11.6.2008 n. 15395](#); [id. V sez. 7.2.2008 n. 2847](#)).

Dunque, sul **Giudice di merito** incombe l'onere di valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e **solo in un secondo momento**, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, egli deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato (cfr. [Corte cass. V sez. 23.4.2010 n. 9784](#); [id. V sez. n. 4306 del 23/02/2010](#)).

Si badi bene che si tratta di una valutazione che compete solo e soltanto al Giudice di merito: la statuizione di tale Giudice sarà **impugnabile in cassazione** - non per il merito bensì - solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono.

La Corte si pronuncia poi in merito al fenomeno delle "**frodi carosello**", ovvero situazioni caratterizzate dal fatto che la merce acquistata dal contribuente, che esercita il diritto alla detrazione Iva, proviene in realtà da soggetto diverso da quello interposto o cd. "fantasma" -cd. *missing trader* - che ha emesso la fattura incassando l'Iva ed omettendo poi di versarla all'Erario).

In tal caso, sull'Amministrazione finanziaria, incombe l'onere di dimostrare l'**interposizione fittizia** della società "cartiera o fantasma" nella operazione commerciale che è stata certamente ed effettivamente posta in essere dal cessionario/committente ma con un diverso soggetto, il quale però non figura nella fatturazione.

La "**cartiera**" difetta, per sua natura di una struttura autonoma operativa, ed il mancato pagamento dell'Iva da essa perpetrato si pone come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo **fraudolento**.

Si tratta ora di stabilire se e **fino a che punto rilevi l'eventuale "connivenza"** del cessionario nella frode siccome perpetrata: anche in tal caso, applicando i principi di cui sopra, non è affatto richiesta la prova certa ed incontrovertibile di ciò, essendo sufficiente dimostrare la sussistenza di **presunzioni semplici**, purchè dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, ovvero la sussistenza di elementi obiettivi tali da "**porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto**" sull'inesistenza sostanziale del contraente (cfr. [Corte cass. V sez. Sentenza n. 10414 del 12/05/2011](#); id. V sez. Sentenza n. 23560 del 20/12/2012); ricorrendo tale situazione, spetterà allora al cessionario/committente, che ha portato in detrazione l'Iva, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata "realmente" conclusa con esso, **non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile** esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, "**trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode** (cfr. Cass. Sez. Trib. 24 luglio 2009 sent. 17377; Cass. Sez. Trib. 20 gennaio 2010 n. 867; Cass. 11 marzo 2010 sent. 5912; Cass. Sez. Trib. Sent. 12802 del 10/06/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 20059 del 24/09/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015. Giurisprudenza costante: Corte cass. V sez. 3.12.2001 n. 15228, id. 6.2.2003 n. 1779, id. 23.12.2005 n. 28695, id. 23.3.2007 n. 7146)".

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)