

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti: va valutato il codice attività

di Marco Bargagli

La **contabilizzazione in bilancio e l'indicazione nella relativa dichiarazione dei redditi di fatture per operazioni inesistenti**, può comportare anche **sanzioni penali**, in applicazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Nello specifico, il legislatore ha introdotto una norma che punisce con la reclusione **da un anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** con lo scopo di erodere la **base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e, simmetricamente, conseguire un **credito Iva inesistente**.

Sulla base del consolidato orientamento espresso **in sede di legittimità, il cessionario che acquista i beni e/o i servizi deve operare sul mercato con "criteri di diligenza" che devono normalmente contraddistinguere "l'operatore economico accorto"** verificando, con tutti i mezzi a sua disposizione, se il cedente abbia o meno la natura di soggetto meramente interposto.

In buona sostanza, per accertare la responsabilità dell'**acquirente** che si **dichiara in buona fede** occorre verificare se lo stesso, nei rapporti economici e commerciali intercorsi con il proprio fornitore, era o meno **consapevole di partecipare a una frode fiscale**.

Pertanto, ai fini della **ripartizione dell'onere della prova**:

- l'**Amministrazione finanziaria** deve raccogliere un preciso **quadro indiziario e probatorio** connotato dai requisiti di **gravità, precisione e concordanza** utile a dimostrare che, a fronte dell'esibizione della fattura di acquisto, **difettano le condizioni oggettive e soggettive** per la detrazione Iva e/o della deduzione del costo sostenuto;
- il contribuente deve **fornire la prova** di aver acquistato i beni e/o i servizi indicati nella fattura in piena **buona fede**, dimostrando di avere agito sulla base di **criteri di diligenza esigibili da parte di un operatore economico accorto** senza **partecipare attivamente alla frode fiscale**.

Anche la Guardia di Finanza, nell'ambito **dei quesiti** posti in occasione di **Telefisco 2019**, ha ritenuto che il contribuente **possa assolvere l'onere probatorio posto a suo carico** dimostrando, in primo luogo, attraverso **l'esibizione di e-mail, fax o lettere**, che i rapporti sono **intercorsi direttamente con l'impresa interposta o con soggetti alla stessa riconducibili**.

Inoltre, egli potrà provare di **aver adottato tutte le misure "preventive"** necessarie a verificare - **per quanto consentito e senza poter pretendere un dovere d'indagine** - la **"regolarità"** dell'operatore con cui ha intrattenuto i rapporti commerciali, fornendo ai verificatori, ad esempio, documentazione comprovante i **riscontri** effettuati presso il registro delle imprese tenuto dalle Camere di Comercio sull'**esistenza e l'effettiva operatività** del fornitore, la **qualifica del soggetto con cui ha intrattenuto i rapporti** e la **sua riconducibilità all'impresa indicata in fattura**.

A tal fine, **non assumono rilievo né la prova della regolarità formale delle scritture contabili e dell'avvenuta effettuazione dei pagamenti né la prova dell'inesistenza di un vantaggio** conseguito perché i prezzi di vendita sono conformi o superiori alla media di mercato (cfr. *ex multis*, [Corte di cassazione sentenza n. 24321 del 04.10.2018](#)).

In tema di **fatture per operazioni inesistenti**, è nuovamente intervenuta la **suprema Corte di cassazione, sezione V civile, con l'ordinanza n. 29322 del 14.11.2018** nella quale è stata confermata l'**inesistenza del costo sostenuto per l'acquisto di prodotti per la vinificazione** e, simmetricamente, **l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**.

A seguito di un **processo verbale di constatazione** emesso dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate notificava ad una società di capitali **un avviso di accertamento**, con cui determinava un maggior reddito imponibile derivante dall'**indebita deduzione** di costi relativi all'acquisto di **mosto per vinificazione**, risultanti dalla **fattura emessa da parte della ditta fornitrice**.

Il citato **documento fiscale** era stato **ritenuto inesistente, in quanto il cedente** svolgeva un'attività del tutto diversa, **operando nel settore** della **"demolizione edifici e sistemazione di terreni"**.

Il giudice di appello ha **integralmente riformato** la decisione emessa da parte della **Commissione tributaria provinciale** (che **aveva rigettato il ricorso del contribuente**), sul fatto che **"l'unico elemento probante offerto dall'Ufficio"** in relazione all'asserita **inesistenza del costo** fatturato per l'**acquisto di prodotti per la vinificazione** era costituito dal fatto che, in sede di attribuzione della partita Iva, **l'attività dichiarata dalla ditta fornitrice era diversa da quella vinicola**, senza tuttavia aver operato ulteriori **precisi riscontri**.

Inoltre la società verificata aveva esibito **ampia documentazione** quali **assegni rilasciati dal fornitore, movimentazione bancaria, registri contabili**, che facevano ritenere **realmente posta in essere l'operazione contestata**.

Gli **Ermellini, di contro, hanno condiviso la tesi dell'Amministrazione finanziaria**: infatti, la circostanza che la ditta fornitrice - nella **dichiarazione di inizio attività** presentata per l'attribuzione della partita Iva - abbia **dichiarato di svolgere** l'attività di **"demolizione edifici e sistemazione di terreni"** non consente, sul piano logico, di **derubricare a mera supposizione** dell'Ufficio **la prova presuntiva** (secondo la quale **un'impresa operante nel settore dell'edilizia**

non è nella materiale possibilità di effettuare una fornitura di mosto per vinificazione).

Infatti, l'onere probatorio circa la regolarità dell'operazione grava sulla società verificata che ha contabilizzato la fattura di acquisto del mosto dall'impresa edile in quanto la ditta fornitrice, agendo totalmente al di fuori del proprio codice di attività, ha compiuto un'operazione commerciale "manifestamente estranea" al proprio oggetto sociale.

In conclusione a **parere degli Ermellini**, sulla base di un **costante orientamento** espresso in sede di legittimità, qualora l'Amministrazione finanziaria **contesti al contribuente l'indebita detrazione** di fatture relative ad **operazioni inesistenti** indicando gli elementi, anche indiziari, **sui quali si fonda la contestazione**, diviene **onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indeducibili**.

A tal fine, viene confermato che non è sufficiente addurre la regolarità formale delle scritture o le **evidenze contabili dei pagamenti**, trattandosi di dati e circostanze **facilmente falsificabili** e la cui predisposizione costituisce parte integrante del **meccanismo di frode erariale** posto in essere.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >