

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 Commercio 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 >](#)