

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti: onere della prova e giurisprudenza

di Marco Bargagli

Nel **complesso panorama di riferimento** spicca la “**frode fiscale**” attuata mediante l’utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**, che può essere definita come un insidioso sistema **di evasione fiscale** che crea, in **capo all’acquirente finale** del bene o del servizio, un’**indebita detrazione Iva** ossia un **costo illecitamente dedotto dal reddito d’impresa**.

Il **meccanismo fraudolento** in rassegna prevede generalmente l’utilizzo di società denominate “**cartiere**” appositamente costituite, **ossia operatori** economici che **non svolgono alcuna reale attività economica, non versano le imposte dovute**, ma risultano **meramente interposte** nelle transazioni commerciali poste in essere al solo scopo di consentire a terzi l’evasione delle imposte dovute.

Per **arginare tali fenomeni** ad **alto indice di rischio**, l’ordinamento giuridico si è **dotato di particolari strumenti** che, ai fini penali-tributari, **prevedono la reclusione**:

- **da un anno e sei mesi a sei anni** nei confronti di **chiunque**, al fine di evadere le imposte sui redditi o l’Iva, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fintizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**, sanzione che grava sul soggetto che **annota in contabilità e riporta in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti** (*ex articolo 2 D.Lgs. 74/2000*);
- **da un anno e sei mesi a sei anni** nei confronti di chiunque, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o dell’Iva, **emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, sanzione che grava sul soggetto che **emette fatture per operazioni inesistenti** (*ex articolo 8 D.Lgs. 74/2000*).

Sullo specifico argomento, nel corso degli anni si è **creato un aspro contenzioso tra Fisco e contribuente**, che ha conseguentemente determinato **l’emissione di numerose sentenze** da parte della **giurisprudenza di legittimità** la quale, ha ormai consolidato il **seguente principio di diritto**: nessuna **responsabilità** può essere attribuita all’acquirente che, in **buona fede**, acquista beni e servizi essendo del tutto **inconsapevole** di prendere parte alla **frode fiscale**.

Si citano, a titolo esemplificativo, le argomentazioni logico-giuridiche espresse nel tempo nelle principali pronunce di riferimento.

- Corte di cassazione, [sentenza n. 4335 del 4 marzo 2016.](#)

In tema di **fatture inesistenti**, l'**onere della prova** può ritenersi assolto qualora l'Amministrazione finanziaria fornisca **attendibili indizi**, connotati dagli elementi della **gravità, precisione e concordanza**, idonei giuridicamente a integrare una **presunzione semplice ex articolo 2727 cod. civ.** In tal caso **grava sul contribuente** l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

- Corte di cassazione, [ordinanza n. 17161/18 depositata in data 28 giugno 2018.](#)

L'esercizio "fraudolento" del diritto di detrazione è riscontrabile qualora, pur sussistendo tutti i presupposti sostanziali del suddetto diritto e al cospetto delle condizioni formali per il suo esercizio si configuri l'evasione fiscale di colui che invochi il diritto di detrazione, oppure del suo fornitore diretto (i.e. la società cartiera), oppure ancora di uno dei fornitori nella catena delle cessioni o delle prestazioni.

Quindi, l'acquirente ha l'onere di verificare che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi "ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o che disponga dei relativi documenti".

- Corte di cassazione, [sentenza n. 53637/18 depositata in data 29 novembre 2018.](#)

La consapevolezza dell'acquirente di prendere parte ad una frode, anche in tema di fatture soggettivamente inesistenti, può comportare l'indeducibilità dei costi sostenuti.

I supremi giudici hanno sottolineato che la ragione principale dell'indeducibilità dei costi nel contesto delle cd. "frodi carosello" è da rinvenirsi nella **violazione del principio dell'inerenza dei costi**. Quindi, la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un **contesto di operazioni soggettivamente inesistenti** e dunque **delittuose**, "comporta l'accordo di un peso che non è inherente l'attività di impresa strictu sensu a causa della **discrasia esistente**, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inherenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inherenti".

- Corte di cassazione, [ordinanze n. 3473/18 e 3474/18 depositate in data 13 febbraio 2018.](#)

L'Amministrazione finanziaria può ragionevolmente assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni ed altri elementi indiziari e, quindi, "non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente".

Sempre in tema di **fatture per operazioni inesistenti** e, in particolare, circa la consapevolezza dell'acquirente in buona fede, si segnala il **recente orientamento** espresso ancora una volta da parte della **Corte di cassazione**, nella [sentenza n. 9588/2019](#) depositata in **data 5 aprile 2019**.

Anche in tale circostanza è stato affermato che qualora vengano contestate al contribuente operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha **l'onere di provare, non solo l'oggettiva fattizietà del fornitore**, ma anche la **consapevolezza del destinatario** che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando **l'ordinaria diligenza** in ragione della **qualità professionale ricoperta**, della sostanziale inesistenza del contraente.

Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, graverà poi sul **contribuente la prova contraria** di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la **"diligenza massima"** esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di **ragionevolezza e di proporzionalità** in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

In relazione al folto panorama giurisprudenziale di riferimento sopra illustrato possiamo concludere che, in **tema di onere della prova** nella **frode fiscale** perpetrata mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**:

- **l'Amministrazione finanziaria** dovrà anzitutto acquisire un preciso quadro indiziario, connotato dai requisiti di **gravità, precisione e concordanza**, che dimostri l'esistenza di un evidente disegno criminoso finalizzato ad **evadere le imposte**;
- **il contribuente** dovrà poi provare di avere utilizzato la **massima diligenza** esigibile da parte di **un operatore accorto** e, conseguentemente, di essere del tutto **estraneo alla frode fiscale**.

Seminario di specializzazione

IVA INTERNAZIONALE 2020 NOVITÀ NORMATIVE E CASISTICA PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >