

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 fittizi** 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 **seguito 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'accollo di un peso che non è inerente 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 inerenti 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 inerenti*".

- 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 fittizietà 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**.

