

PENALE TRIBUTARIO

Per provare la frode fiscale è sufficiente un preciso quadro indiziario

di Marco Bargagli

Tra i sistemi evasivi più insidiosi, possiamo certamente annoverare la “**frode fiscale**” realizzata mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti** emesse da **società cartiere**, spesso **amministrate da soggetti prestanome**, costituite al solo scopo di evadere le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto.

Tale fenomeno ha **immediata rilevanza penale**, realizzando **due distinte ipotesi delittuose**:

- la violazione prevista e punita dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), che **sanziona con la reclusione da quattro a otto anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, indicata in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si **considera commesso** avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, quando tali **fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**. In merito, occorre tenere conto che, qualora l'**ammontare degli elementi passivi fittizi risulti inferiore a euro centomila**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**;
- la violazione prevista e punita dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), il quale **sanziona con la reclusione da quattro a otto anni** chiunque, al fine di **consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, emette o rilascia **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**. In merito, per espressa disposizione normativa, l'**emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta** si **considera come un solo reato**. Infine, qualora l'**importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per singolo periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**.

In linea con il prevalente **orientamento giurisprudenziale**, si è ormai consolidato il principio in base al quale non possono essere addossate **responsabilità** all'acquirente che, **inconsapevole** di prendere parte ad una frode fiscale, **acquista realmente beni o servizi**, anche nella particolare ipotesi in cui il fornitore risulti **essere un vero e proprio evasore totale** (non presentando le **prescritte dichiarazioni dei redditi e/o le dichiarazioni annuali Iva**).

Sotto il profilo **dell'onere della prova**, l'Amministrazione finanziaria deve raccogliere un dettagliato **quadro indiziario** che comprovi la **partecipazione attiva del cessionario alla frode fiscale**.

Di contro, il **soggetto passivo** che ha **annotato in contabilità le fatture per operazioni inesistenti**, dovrà **dimostrare al giudice** di avere utilizzato la **massima diligenza tipicamente richiesta ad un operatore economico accorto**.

A titolo esemplificativo, l'acquirente dovrà:

- **provare** che il proprio fornitore **ha ceduto i beni e/o i servizi** esponendo in fattura un **prezzo in linea rispetto al valore normale di mercato**;
- **conservare** tutta la **documentazione amministrativo contabile** riconducibile alla **transazione economico commerciale** posta in essere (es. le **fatture di acquisto**, la **documentazione di trasporto**, le **contabili bancarie comprovanti il pagamento**, gli **ordini di acquisto** e **ogni altro documento utile** a dimostrare che la fornitura dei beni o dei servizi è **concretamente avvenuta**);
- verificare, prima dell'acquisto, la **reale struttura del fornitore** accertando - contestualmente - **che lo stesso abbia un'idonea organizzazione di uomini e mezzi necessaria a soddisfare le prospettate esigenze del cliente**.

Sempre in tema di **onere della prova**, è recentemente **intervenuta la Corte di cassazione**, Sezione 5^a civile, con la [sentenza n. 30351/2019 del 21.11.2019](#) la quale, in linea con il **filone ermeneutico espresso nel tempo da parte del giudice di legittimità**, ha confermato che l'ufficio finanziario può constatare **l'emissione di fatture per operazioni inesistenti** anche sulla base di un "**solido quadro indiziario**" dimostrando, ad esempio, che il **fornitore non aveva un'adeguata struttura organizzativa** (beni aziendali, attrezzature strumentali, risorse umane a disposizione) che giustificasse l'effettuazione di **determinate cessioni di beni o di prestazioni di servizio**.

In merito, nel **corso di una verifica fiscale**, l'Amministrazione finanziaria aveva constatato che una **determinata impresa** era, in realtà, una **mera "cartiera"** priva di una **struttura organizzativa sia in termini di mezzi che di dipendenti**, rilevando che le operazioni contabilizzate dalla stessa società erano **oggettivamente inesistenti**.

Di contro, la parte ricorrente aveva lamentato che le **presunzioni legali** prospettate a **supporto dei rilievi mossi non presentavano i requisiti di gravità, precisione e concordanza**.

Gli Ermellini, accogliendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria, hanno **tracciato importanti principi di diritto**, illustrando simmetricamente **l'operatività delle presunzioni semplici in ambito tributario**.

A parere dei **giudici di piazza Cavour** la **fattura**, di regola, è un **documento idoneo a rappresentare un costo d'impresa e costituisce idoneo titolo** per il contribuente **ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva e alla deducibilità dei costi**.

Quindi, nella particolare **ipotesi di fatture per operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva**, ma spetta all'Ufficio, che **adduce la falsità del documento**, dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, **in realtà non è mai stata posta in essere** (cfr. [Corte di Cassazione, sentenza n. 27341 del 12.12.2005](#); [Corte di Cassazione, sentenza n. 9108 del 06.06.2012](#); [Corte di Cassazione, sentenza n. 25775 del 05.12.2014](#); [Corte di Cassazione, sentenza n. 428 del 14.01.2015](#)).

In merito, sulla **base dell'orientamento giurisprudenziale sopra illustrato**, tale prova può ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi che possono anche assumere la consistenza di presunzioni semplici, *“considerato che la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto ad altri fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento”*.

In definitiva, qualora l'ufficio ritenga che la fattura sia riconducibile ad **operazioni oggettivamente inesistenti**, ossia la *“mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere”*, ha l'onere di fornire gli **elementi validi per affermare che l'operazione fatturata non è stata effettuata** (ad esempio provando che la **società emittente la fattura è una “cartiera” o una società “fantasma”**). A questo punto, il contribuente avrà l'onere di dimostrare l'**effettiva esistenza delle operazioni contestate**.

Tale prova, tuttavia, **non potrà consistere nella mera esibizione della fattura**, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati (i quali sono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia), mentre occorrerà dare **concreta prova dell'avvenuta esecuzione delle operazioni indicate in fattura**.

Conformemente, nella fattispecie in esame, l'Ufficio ha idoneamente fornito una serie di **elementi indiziari** dai quali è stato possibile evincere che la **società era una mera “cartiera”**, tenuto conto dell'**assenza di una struttura organizzativa adeguata, della mancanza di dipendenti e di beni strumentali, dell'omesso assolvimento degli oneri fiscali (i.e. il versamento delle imposte dovute)**.

Master di specializzazione

**LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE
DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**[Scopri le sedi in programmazione >](#)