



PENALE TRIBUTARIO

Frode fiscale: nessuna responsabilità per l'acquirente in buona fede

di Marco Bargagli

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Nel corso di una verifica fiscale, ove vengano acquisiti una **serie di elementi indiziari**, la **frode fiscale** deve essere **adeguatamente dimostrata e documentata dagli organi di controllo** e dai verificatori, fornendo la prova dell'accordo fraudolentemente posto in essere tra **interposto ed interponente**, per ottenere gli indebiti benefici fiscali, nonché della **consapevole partecipazione** alla frode stessa dei diversi soggetti che, a vario titolo, **risultano nella stessa coinvolti** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III - parte V - capitolo 6 "Il riscontro analitico – normativo sull'osservanza della disciplina IVA", pag. 202 e ss.).

Detto ciò, sotto il **profilo sanzionatorio**, a livello amministrativo, la **frode fiscale** può comportare l'applicazione di **specifiche sanzioni**, tra cui:

- **l'infedele presentazione** della dichiarazione annuale Iva ([articolo 5, comma 4 e 4-bis, D.Lgs. 471/1997](#));
- **illegittima detrazione d'imposta** ([articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));
- **indebite compensazioni d'imposta** effettuata negli anni successivi ([articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#)).

Di contro, l'**ordinamento penale – tributario** prevede **ulteriori e più gravi sanzioni, attuate per arginare la frode fiscale**, ossia:

- **la reclusione da quattro a otto anni**, nei confronti di **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 finti** (ex [articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#)). 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 comunque **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**. Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi finti sia inferiore a 100.000 euro**, si applica la



reclusione da **un anno e sei mesi a sei anni**.

- la **reclusione da quattro a otto anni**, nei confronti di 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** (ex [articolo 8, D.Lgs. 74/2000](#)). 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, sia inferiore a **100.000 euro**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**.
- la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**, nei confronti di chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione (ex [articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)), **crediti inesistenti** per un importo annuo **superiore a 50.000 euro** (ex [articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#)).

Nella generalità dei casi, le **fatture per operazioni inesistenti** vengono emesse da società all'uopo costituite (c.d. "società cartiere"), ossia quelle "**imprese fantasma**" costituite al solo scopo di **evadere le imposte, interponendosi fittiziamente nelle transazioni economiche e commerciali**, senza tuttavia ottemperare agli obblighi di natura fiscale prescritti dall'ordinamento giuridico.

In tale contesto, nell'ambito delle **fatture per operazioni inesistenti**, occorre distinguere:

- le **fatture oggettivamente inesistenti**, qualora il contenuto del documento fiscale formalizzi operazioni non realmente avvenute;
- le **fatture soggettivamente inesistenti**, quando le operazioni documentate sono intercorse **tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte I - capitolo 1 "*Evasione e frode fiscale*", pag. 10 e ss.).

Per arginare i più perniciosi fenomeni di frode fiscale, l'ordinamento giuridico domestico contiene particolari norme antielusive.

Infatti, qualora venga emessa una fattura per operazioni inesistenti, ivi compresi i casi in cui nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, ai sensi dell'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#).

Sempre ai fini Iva, l'[articolo 60-bis, D.P.R. 633/1972](#), prevede che:

- in caso di **mancato versamento dell'imposta** da parte del cedente, relativa a **cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale**, il cessionario, soggetto agli adempimenti



ai fini del presente decreto, è **obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta;**

- **l'obbligato solidale** di cui al comma 2, può, tuttavia, documentalmente dimostrare che il **prezzo inferiore dei beni** è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, **non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.**

Ciò posto, sulla base di **un ormai consolidato approccio ermeneutico** espresso da parte della suprema Corte di cassazione, non potranno essere applicate sanzioni al cessionario che contabilizza una fattura per operazioni inesistenti, **senza essere consapevole di prendere parte ad una frode fiscale.**

Tale linea di pensiero, valorizza così la c.d. **“buona fede dell'acquirente”** il quale, **inconsapevolmente**, operando sulla base della diligenza media **esigibile da parte dell'imprenditore mediamente accorto**, ha acquistato beni o servizi da parte di un **soggetto che evade** le imposte nell'ambito di una frode fiscale.

Sotto tale profilo, interessanti principi di diritto in tema di dolo specifico e consapevolezza dell'acquirente, nell'ambito della frode fiscale, sono stati recentemente diramati dalla suprema Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 14102/2024 pubblicata lo scorso 21.5.2024.

Gli ermellini, sulla base di una consolidata linea di pensiero, hanno chiarito che «ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accordo operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento, anche solo per colpevole ignoranza, nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria avrebbe i mezzi per effettuare».

In estrema sintesi, sulla base della **consolidata giurisprudenza della suprema Corte di cassazione**, ove si verta in tema di **corretto esercizio della detrazione in relazione a fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti**, l'Amministrazione finanziaria **ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisca in una evasione dell'imposta** dimostrando, **anche in via presuntiva**, in base ad elementi oggettivi specifici, che il **contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza**, in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.

Qualora l'Amministrazione finanziaria **assolva al proprio onere della prova**, grava poi sul contribuente fornire la pertinente **prova contraria**, dimostrando 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** (Cassazione n. 37889/2022; Cassazione n. 22190/2022; Cassazione n. 40690/2021; Cassazione n. 22969/2021; Cassazione n. 22107/2021; Cassazione



n. 20648/2021; Cassazione n. 19387/2021; Cassazione n. 25426/2020; Cassazione n. 15369/2020; Cassazione n. 5873/2019; Cassazione n. 27566/2018; Cassazione n. 21104/2018; Cassazione n. 9851/2018; Cassazione n. 9721/2018; Cassazione n. 21105/2017).