

Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova

di Ivo Caraccioli (*), Salvatore Mattia (**) e Luigi Pintaldi (***)

Si definiscono operazioni oggettivamente inesistenti quelle operazioni prive, in tutto o in parte, di riscontro nella realtà commerciale, vale a dire che i documenti relativi a tali operazioni attestano un fatto mai avvenuto. Sul piano tributario, il costo derivante da tali operazioni è indeducibile e l'IVA è indetraibile a causa della carenza del requisito della certezza. Con riferimento alle ipotesi di fatture relative a operazioni inesistenti è onere dell'Amministrazione finanziaria provare che l'operazione oggetto della fattura non è mai stata posta in essere, anche avvalendosi delle presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Dal punto di vista penale la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, nonché l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti costituiscono reati tributari perseguiti, rispettivamente, ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000.

1. Premessa

Le operazioni inesistenti sono, in primo luogo, disciplinate, con riferimento all'IVA, dall'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, in base al quale "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se 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". A tale proposito, appare più significativa e chiara la Direttiva IVA (112/2006/CE) che all'art. 203 dispone che "L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura".

Sotto il profilo sanzionatorio, l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti - oltre a comportare la decadenza delle sanzioni amministrative ricollegate al **mancato assolvimento dell'IVA** sulle operazioni attive e all'**indebita detrazione** rispettivamente per l'emittente e per l'utilizzatore - costituiscono reati fiscali ai sensi

degli artt. 2 (utilizzo) e 8 (emissione) del D.Lgs. n. 74/2000, senza previsione di soglie minime di ammontare di imposta evasa.

L'art. 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000 dà una definizione delle fatture per operazioni inesistenti nei seguenti termini: "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

In tale definizione emerge la tripartizione tra **inesistenza oggettiva**, inesistenza **sogettiva** e **sovrapproduzione** (c.d. inesistenza parziale).

Il fatto che l'imposta sia dovuta in quanto indicata in fattura, nonostante l'inesistenza dell'operazione sottostante, è espressione del **principio di documentazione** che ispira il sistema dell'I-

(*) Già Ordinario di Diritto penale Università di Torino, Presidente "Centro di diritto penale tributario".

(**) Avvocato - Centro Studi Internazionali GEB Partners - Segretario ANDAF.

(***) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

VA. Infatti il meccanismo di applicazione dell'imposta, a partire dall'esigibilità (art. 6 del D.P.R. n. 633/1972), si impernia sull'**emissione e registrazione di tale documento**.

In caso di inesistenza oggettiva, al debito di imposta dell'emittente non corrisponde il diritto alla detrazione da parte dell'acquirente: tale diritto spetta per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività soggetta ad imposta (art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972) e un effettivo acquisto naturalmente manca ove l'operazione sia in realtà inesistente.

Con riferimento alle **imposte sui redditi** l'art. 8, comma 2, D.L. n. 16/2012 ha previsto (dando attuazione normativa al prevalente orientamento della Suprema Corte di cassazione) che non concorrono in sede di rettifica alla formazione del reddito "i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati", afferenti cioè ad **acquisti oggettivamente inesistenti** (1).

Esplica influenza sul tema in esame anche l'art. 8, comma 1, D.L. n. 16/2012, che ha riformulato l'art. 14, comma 4-*bis*, Legge n. 537/1993, in materia di indeducibilità dei costi da reato. In base alla nuova e più rigorosa formulazione deve ritenersi che il costo esposto in una **fattura soggettivamente inesistente** sia **deducibile**.

In materia di fatture per operazioni inesistenti spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'inesistenza, contestando le fatture contabilizzate; infatti il contribuente, mediante il possesso delle fatture, adempie l'onere probatorio a suo carico con riferimento alle operazioni passive.

Rimangono aperte alcune questioni con riguardo, in primo luogo, al reato di **dichiarazione fraudolenta** per utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con riferimento al quale è necessario comprendere cosa intende il legislatore per "**operazioni inesistenti**". Se, ai sensi dell'art. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 74/2000, per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture, o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'IVA in misura superiore a quella reale, ovvero se si intendono anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Se-

condo la Suprema Corte, il concetto di "operazioni inesistenti" è da intendersi in senso ampio.

In secondo luogo, con riguardo all'espressione "**altri documenti per operazioni inesistenti**" di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, mentre il legislatore ha escluso la **rilevanza penale della falsità** riguardante i documenti di natura contabile, ma privi di rilievo fiscale, nella pratica giudiziaria si sono incardinati processi penali per false fatturazioni in relazione a note di spesa che, pur non presentando i criteri appena indicati, sono state ritenute da parte dell'organo inquirente piena prova dell'elemento materiale del reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di operazioni inesistenti. Ciò, in contrasto con i più recenti orientamenti della Suprema Corte in materia.

2. Inquadramento giuridico delle operazioni inesistenti e orientamenti giurisprudenziali

Riguardo alle operazioni inesistenti, occorre ricordare che esse non sono disciplinate ai fini delle imposte dirette, ma trovano una specifica disciplina ai fini IVA nell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972. In applicazione del principio giurisprudenziale dell'unitarietà dell'ordinamento tributario (2) e secondo le disposizioni sull'interpretazione della legge di cui all'art. 12 delle Disposizioni di attuazione al Codice civile (c.d. Preleggi), la disciplina IVA sulle operazioni inesistenti è da ritenere applicabile anche alle imposte dirette, stante lo stretto legame della contestazione delle operazioni inesistenti ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette, in quanto si fonda sugli stessi presupposti.

La Suprema Corte di cassazione ha da tempo distinto le operazioni inesistenti in due *species*:

- 1) **operazioni soggettivamente inesistenti**, ossia quelle operazioni nelle quali "pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture che ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura siano falsi" (3); e
- 2) **operazioni oggettivamente inesistenti**, con riferimento a quelle operazioni in cui le cessioni di beni e servizi non sono mai state poste in essere.

(1) Circolare Agenzia delle entrate n. 32/E/2012.

(2) Cass. civ., n. 16483/2006.

(3) Cass. civ., n. 1305/2014.

Con riferimento alle **operazioni oggettivamente inesistenti**, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, consistente nel fornire idonei elementi, anche presuntivi, atti a provare che le operazioni in contestazione non sono state effettivamente poste in essere.

A tale proposito, i giudici di legittimità hanno evidenziato che "in materia di IVA, la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, comprensivo dell'incidenza dell'imposta in parola sul prezzo di acquisto dei beni, attesa la disciplina del suo contenuto di cui al D.P.R. n. 633/1972, art. 21. E, in tali limiti, essa può certamente costituire una prova a favore dell'imprenditore o del professionista, nei rapporti con il Fisco. Ben si intende allora che in ipotesi di fatture che l'Ufficio ritenga relative ad operazioni oggettivamente, o anche solo soggettivamente, inesistenti o, che ancorché effettivamente poste in essere, si iscrivono in combinazioni negoziali fraudolente ai danni del Fisco, l'Amministrazione stessa ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere, o non lo è stata tra i soggetti che figurano nella fattura, o che tale documento sottende un'operazione fraudolenta cui il cessionario è partecipe" (4). Dopo che l'Amministrazione finanziaria ha assolto all'onere probatorio producendo elementi di fatto a **dimostrazione dell'inesistenza** dell'operazione o del meccanismo fraudolento, l'onere medesimo si sposta sul contribuente il quale sarà tenuto a dimostrare l'esistenza delle operazioni oggetto di contestazione (5).

Sul punto è intervenuta anche la Corte di Giustizia dell'UE ribadendo che "(s)e, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, o a monte dell'operazione

dedotta a fondamento del diritto di detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza questa che spetta al giudice verificare" (6).

Con riferimento al diritto alla detrazione in materia IVA, si osserva che per negare tale diritto l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire la **prova della partecipazione del soggetto al meccanismo fraudolento**; in particolare la Suprema Corte (7) ha affermato che "va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte (...) qualora l'Amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima Amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'Amministrazione in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o

(4) Cass. civ., n. 15044/2014.

(5) Cass. civ., n. 27840/2013; Cass. civ., n. 17959/2013; Cass. civ., n. 18446/2012; Cass. civ., n. 18650/2008.

(6) CGE, sent. del 6 dicembre 2012, in causa C-285/11, *Bo-nik EOOD c. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite*.

Secondo la Corte, gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti. Inoltre, le misure che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/UE, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi e quindi non possono essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto di detra-

zione e la neutralità dell'IVA, principio fondamentale del sistema comune dell'imposta generale sugli scambi.

È pur vero che, qualora sussistano indizi sull'esistenza di irregolarità, un operatore diligente, secondo le circostanze del caso di specie, è tenuto ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di testarne l'affidabilità. Questo non significa però che l'Amministrazione possa pretendere, in via generale ed estesa, che il soggetto cessionario, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità a monte della sua transazione, effettui un controllo che possa essere *in toto* equiparato a un'indagine amministrativa.

Ciò vuol dire che non è esigibile dal contribuente una diligenza non misurata sugli ordinari canoni della prassi commerciale; sarebbe come trasferire *in toto* all'operatore la funzione ispettiva riservata alle autorità fiscali.

(7) Cass. civ., 25 marzo 2016, n. 5984.

da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni” (8).

In merito, invece, alla **prova contraria** che deve fornire il **contribuente** la giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che spetta al “contribuente dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all’attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l’ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti” (9).

Pertanto, alla luce degli orientamenti della Suprema Corte sopra richiamati, **fatto impeditivo del diritto alla detrazione** dell’IVA non è soltanto la **consapevolezza** dell’iscrizione dell’operazione, a fondamento del diritto alla detrazione, in un’evasione a monte della catena delle operazioni poste in essere, ma anche, e soprattutto, il fatto che l’operatore, sulla base della **diligenza esigibile dall’operatore** in relazione alle concrete circostanze, avrebbe dovuto sapere dell’esistenza dell’evasione. Non è richiesta, in definitiva, la consapevolezza della collocazione dell’operazione all’interno di un meccanismo fraudolento, ma è sufficiente che, sulla base della diligenza esigibile dall’accorto operatore in relazione alle circostanze, il contribuente debba o comunque possa conoscere il contesto illecito dell’operazione (10).

In materia di inesistenza oggettiva delle operazioni, la Suprema Corte ha precisato che “l’Amministrazione stessa ha l’onere di provare che l’operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere, o non lo è stata tra i soggetti che figurano nella fattura, o che tale documento sottende un’operazione fraudolenta cui il cessionario è partecipe” (11). Significativamente, la Corte di cassazione precisa che nella ipotesi di

fatture che l’Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti (12) “non spetta al contribuente provare che l’operazione è effettiva, ma spetta all’Amministrazione finanziaria, che adduce la falsità del documento, provare che l’operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere” (13).

Con specifico riferimento al **diritto alla detrazione** è orientamento consolidato della Suprema Corte che “l’Amministrazione finanziaria, allorché contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l’IVA, assumendo l’esistenza di una fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l’onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente, al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva, o avrebbe dovuto sapere, secondo l’ordinaria diligenza, di partecipare ad una operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti” (14). Al riguardo, con particolare riferimento all’onere della prova a carico dell’Ufficio, la Suprema Corte ha precisato che “qualora l’Amministrazione contesti al contribuente l’indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta alla stessa, adducendo la falsità del documento e quindi l’inesistenza di un maggior imponibile, provare che l’operazione commerciale in realtà non è stata mai posta in essere, anche attraverso elementi presuntivi, che il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell’atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, e solo qualora li ritenga dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, consentirà al contribuente, che ne diviene onerato, di provare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate” (15).

Con riferimento alle **imposte sui redditi**, fino alla novella del D.L. n. 16/2012, convertito in Legge n. 44/2012, venivano considerati **indeducibili**

(8) Nello stesso senso, Cass. civ., 20 dicembre 2012, n. 23560.

(9) Cass. civ., 24 settembre 2014, n. 20059; Cass. civ., 25 marzo 2016, n. 5984.

(10) Tra le altre, può richiamarsi la sentenza della Corte di cassazione dell’11 aprile 2011, n. 8132, che - proprio al fine di non penalizzare in maniera eccessiva colui che, ignaro e in buona fede, ha avuto l’unico torto di rapportarsi inconsapevolmente al falso venditore - ha fornito importanti elementi per valutare la c.d. ignoranza incolpevole, come ad esempio l’assenza di dati e notizie per presupporre la provenienza fittizia delle fatture e la circostanza di non aver tratto alcun beneficio dalla frode fiscale.

(11) Cass. civ., n. 15044/2014.

(12) Sono ricondotte in tale nozione non soltanto le ipotesi di mancanza assoluta dell’operazione fatturata, ma anche ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale ivi compresa l’ipotesi di inesistenza soggettiva, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell’impresa utilizzatrice delle fatture che ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura sono falsi.

(13) Cass. civ., 12 dicembre 2005, n. 27341; Cass. civ., 10 giugno 2011, n. 12802; Cass. civ., 11 settembre 2013, n. 20786; Cass. civ., 14 gennaio 2015, n. 428.

(14) Cass. civ., 22 aprile 2016, n. 8230.

(15) Cass. civ., n. 17977/2013; Cass. civ., n. 7475/2016.

i costi derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti. Tale Decreto ha disposto che “l’indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”, ponendo così fine alla questione della indeducibilità dei costi relativi a tali operazioni. Con riguardo, invece, alle operazioni oggettivamente inesistenti non si pone la questione, in quanto il costo non sarebbe mai stato sostenuto dall’impresa; pertanto la fattura riporta un costo fittizio. Si rileva, da ultimo, che la Suprema Corte (16) ha escluso la deducibilità dei costi derivanti da “frode carosello” per operazioni soggettivamente inesistenti, ritenendo che ai fini delle imposte dirette l’art. 8 del D.L. n. 16/2012 trova applicazione solo per gli accertamenti tributari e non anche nel processo penale. In particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che in tema di reati tributari, con specifico riferimento agli oneri economici sostenuti per la realizzazione di una “frode carosello”, ai fini della determinazione del reddito tassabile non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta criminosa, in quanto la previsione di cui all’art. 8 del D.L. n. 16/2012 indica una regola valida per le sole procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi che non ha, invece, alcuna incidenza sulle condotte di dichiarazione fraudolenta. Conseguentemente, concludono i giudici di legittimità, il predetto art. 8 non consente di dedurre i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio utilizzate per il compimento del reato. Allo stesso modo, la Suprema Corte sostiene che non è detraibile l’IVA esposta nelle predette fatture, sebbene essa sia stata versata, se il contribuente era consapevole di partecipare ad una frode fiscale.

3. Onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria

Nel processo tributario trova piena applicazione, come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, il principio civilistico previsto dall’art. 2697 c.c. (17), con la conseguenza che, a prescindere dalle varie concezioni sulla natura

del processo tributario, è onere della Amministrazione finanziaria provare i fatti e le circostanze posti a **fondamento della pretesa tributaria**. Secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte di cassazione, tale principio è pacificamente applicabile anche al processo tributario, in quanto l’Amministrazione finanziaria, pur non prendendo l’iniziativa del processo, costituisce la parte che fa valere - fuori del giudizio - una propria pretesa. Per tale ragione, l’Amministrazione finanziaria, sulla quale grava l’onere della prova della pretesa impositiva, è tenuta a dimostrare nel processo i fatti costitutivi della propria pretesa.

A tale proposito, secondo il consolidato orientamento della Corte di cassazione “l’onere probatorio gravante, a norma dell’art. 2697 c.c., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l’estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia a oggetto fatti negativi, in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, gravando esso pur sempre sulla parte che fa valere il diritto di cui il fatto, pur se negativo, ha carattere costitutivo” (18). I giudici di legittimità hanno altresì evidenziato che non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto “la relativa prova può esser data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo” (19); pertanto quando la pretesa si basa su un fatto negativo che sia desumibile da uno specifico e positivo fatto contrario “la prova deve essere data - anche per presunzioni - attraverso la dimostrazione di quest’ultimo, giacché la negatività dei fatti non (sempre) esclude né inverte l’onere della prova” (20).

Con riferimento alla **prova per presunzioni**, occorre chiarire che essa viene definita come argomentazione logica, fatta dalla legge o dal giudice, per mezzo della quale è possibile indurre l’esistenza o il modo d’essere di un fatto ignoto partendo dalla conoscenza di un fatto noto (21). Le presunzioni si distinguono in presunzioni semplici e presunzioni legali.

Le **presunzioni semplici** sono quelle che, di norma, non possono essere utilizzate dall’Amministrazione finanziaria per rettificare il reddi-

(16) Cass. pen., 7 luglio 2015, n. 42994.

(17) Il comma 1 di tale articolo dispone che “Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”.

(18) Cass. civ., n. 12700/2007; Cass. civ., n. 7962/2009.

(19) Cass. civ., n. 15162/2008.

(20) Cass. civ., n. 12700/2007.

(21) L’art. 2727 c.c. dispone che “Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”.

to imponible di un contribuente, ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione. In base all'art. 2729 c.c., le presunzioni semplici sono "lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti". In sostanza, per le presunzioni semplici, e con riferimento al diritto tributario, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza (22). Le **presunzioni c.d. legali** sono, invece, quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponible, addossando l'onere della prova contraria sul contribuente.

La maggiore differenza tra presunzioni semplici e presunzioni legali (relative) rileva in termini di **ripartizione dell'onere della prova**: nel primo caso, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare che la presunzione soddisfa i requisiti della gravità, precisione e concordanza e, quindi, la sussistenza di fatti costitutivi della pretesa impositiva; nel secondo caso, le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l'Amministrazione finanziaria, la quale può fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, al quale spetterà la dimostrazione della inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi.

Con riferimento all'**idoneità della fattura** per fondare il diritto alla deduzione e alla detrazione, nonché all'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria per negare la deducibilità di un costo regolarmente fatturato e la detrazione dell'IVA, la Corte di cassazione ha recentemente precisato che "la fattura, di regola, salva l'ipotesi di contabilità inattendibile, è documento idoneo a rappresentare un costo per l'impresa, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti" (23). Pertanto, a fronte dell'esibizione di una fattura spetta dunque all'Ufficio dimostrare la mancanza delle condizioni per la detrazione e la deduzione. In caso di fatture che l'Amministrazione finanziaria ritenga relative ad operazioni oggettivamente in-

sistenti incombe sulla stessa, che deduce la falsità del documento, l'onere di dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere.

Tale prova può tuttavia essere fornita, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, mediante **presunzioni semplici**, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove certe. Al riguardo, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità "allorquando la prova addotta sia costituita da presunzioni le quali, anche da sole, possono formare il convincimento del giudice del merito, rientra nei compiti di quest'ultimo il giudizio circa l'idoneità degli elementi presuntivi a dimostrare i relativi fatti e situazioni sostanziali, secondo il criterio dell'*id quod plerumque accidit*, essendo il relativo apprezzamento sottratto al controllo in sede di legittimità se sorretto da motivazione immune dal vizi logici o giuridici e, in particolare, ispirato al principio secondo il quale i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, richiesti dalla legge, devono essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti a una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi" (24).

4. Cenni sui profili penal-tributari delle fatturazioni per operazioni inesistenti

Il delitto di **dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è disciplinato nel Capo I, del Titolo II, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, riguardante i delitti in materia di dichiarazione.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante **uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**", dispone che "È punito 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.

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".

(22) L'Ufficio è quindi tenuto a dimostrare la sussistenza di ulteriori elementi che possano servire a conferire il carattere della gravità, precisione e concordanza alla presunzione di

maggior imponible.

(23) Cass. civ., n. 15395/2008.

(24) Cass. civ., n. 26022/2011; Cass. civ., n. 7896/2016.

L'art. 2 configura, dunque, un delitto di tipo commissivo e di mera condotta, che si consuma con la presentazione delle dichiarazioni tributarie, rilevando quindi tutte le **dichiarazioni** e non solo quelle **annuali**, poiché con la riforma dei reati tributari il termine "annuali" è stato soppresso dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

La modifica normativa ha importato che il fatto punito dall'art. 2 possa essere commesso anche rispetto a dichiarazioni presentate in corso d'anno, prime fra tutte le **dichiarazioni straordinarie**. È opportuno specificare quali siano le dichiarazioni interessate dalla riforma del 2015. Le **dichiarazioni infrannuali** che possono assumere rilevanza penale riguardano le imposte sui redditi e sono previste per le operazioni straordinarie, ovvero:

- la dichiarazione che si deve presentare in occasione della fusione, per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la fusione (art. 5-bis, comma 2, D.P.R. n. 322/1998);
- la dichiarazione che la società designata deve presentare nel caso di scissione (art. 5-bis, comma 3, D.P.R. n. 322/1998);
- la dichiarazione che deve presentare la società oggetto di trasformazione, per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la trasformazione (art. 5-bis, comma 1, D.P.R. n. 322/1998);
- la dichiarazione che deve essere presentata per il periodo antecedente alla liquidazione per i soggetti IRES (art. 5, comma 1, D.P.R. n. 322/1998);
- la dichiarazione da presentare per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla dichiarazione di insolvenza (art. 5, comma 4, D.P.R. n. 322/1998).

Per quanto concerne, invero, gli adempimenti previsti in materia di **IVA**, non è possibile individuare dichiarazioni non annuali da tenere in conto ai fini del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000. Neppure possono assurgere a rilievo penale in tal senso:

- lo "**spesometro**", poiché è una comunicazione di dati all'Amministrazione e non una dichiarazione per la liquidazione dell'imposta e non devono essere in essa indicate le operazioni poste in essere dal contribuente;
- la **comunicazione IVA**, dal momento che non viene a determinare l'imposta dovuta;

- gli **elenchi INTRASTAT** i quali anche se a cadenza mensile o trimestrale, devono considerarsi alla stregua di strumenti di comunicazione di alcun rilievo penale. Infatti, eventuali irregolarità vengono sanzionate, sul piano amministrativo, indipendentemente da quantità e qualità delle irregolarità realizzate;
- la dichiarazione di volontà di **operazioni intra-UE**: si tratta, in questo caso, di una dichiarazione preventiva, che non configura gli elementi passivi di cui all'art. 2;
- la comunicazione delle **dichiarazioni di intento** poiché trattasi di dato comunicativo con lo scopo di combattere le frodi all'IVA;
- la comunicazione di operazioni con i **paradisi fiscali**;
- le dichiarazioni di **inizio, variazione e cessazione di attività**: trattasi di dichiarazioni di volontà del contribuente utili a comunicare all'Agenzia delle entrate atti di volontà del contribuente, ovvero la variazione di dati in precedenza comunicati.

In base al dettato dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, la condotta di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si concreta nell'indicazione in dichiarazione di **elementi passivi fittizi superiori al reale**, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ai fini della consumazione del reato a nulla rileva il numero di documenti utilizzati. Invero, l'art. 2 consente un'unica incriminazione indipendentemente dal fatto che la falsità della dichiarazione presentata poggi su un solo documento o su una pluralità di documenti, in quanto il reato non si perfeziona con la semplice registrazione del documento riportante elementi fittizi, ma con la presentazione della dichiarazione che si basa su tali elementi.

Si rappresenta, invero, che il D.Lgs. n. 74/2000 ha escluso la punibilità del **tentativo** (art. 6), non potendo, dunque, a differenza della previgente normativa ex Legge n. 516/1982, essere sottoposta a dettato penale la condotta pregressa.

Se la condotta si riduce ad un **uso erroneo del documento fiscale**, essendo dimostrata la veridicità dell'operazione dalla quale è conseguita la riduzione dell'imponibile, non si potrà ritenere configurato il reato di cui al predetto art. 2 (25), ma potrebbero aprirsi eventualmente altri scenari a rilevanza penale.

(25) Cass. pen., 17 ottobre 2012, n. 16453.

Infatti, se l'utilizzo più che erroneo è supportato da **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente, od avvalendosi di mezzi fraudolenti verrà ad essere integrata la condotta di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 (nuova formulazione). Al contrario, in ipotesi di condotte relative alla **violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza**, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali, le predette non possono ritenersi allo stato attuale penalmente rilevanti con la nuova formulazione del reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000.

L'esclusione della punibilità vale anche per le pregresse condotte definite con sentenza penale di condanna passata in giudicato o pendenti in applicazione del principio del *favor rei* di cui all'art. 2 c.p.

Tale considerazione porta a rilevare che i reati di cui agli artt. 2 ed 8 in questione non possono mai essere contestati in ipotesi di *transfer pricing*, e dunque nel caso di contestazione di violazione dei criteri valutativi in materia di prezzi di trasferimento, poiché i delitti in ambito di operazioni inesistenti presuppongono come oggetto materiale, come già illustrato, una falsità materiale ancorata al dato esistente nella realtà e non sanzionano certamente la valutazione estimativa. Peraltro, la definizione di operazioni inesistenti di cui all'art. 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000 esclude le questioni inerenti alla congruità od incongruità di date valutazioni.

I giudici di legittimità hanno altresì rilevato come il delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 si configuri per le imposte dirette solo in caso di **inesistenza oggettiva**, ossia quella che attiene all'ammontare dei valori indicati in fattura, e non anche soggettiva (26).

Ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta per utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sotto il profilo dell'elemento soggettivo del reato, è richiesto il **dolo specifico di evasione**. Il soggetto agente deve dunque essere determinato a tenere quella condotta in quanto mosso dal fine di evadere le imposte. A tal proposito, come principio generale, si osserva che la giurisprudenza ormai consolidata della Suprema Corte esclude un concorso di reati fra il falso in bilancio ed i reati penal-tributari qualora il fine non sia l'evasione d'imposta bensì esclusivamente quello di generare danno ai creditori con la re-

dazione di un bilancio non veritiero qualora supportato anche da illiceità fiscali.

Ai fini della corretta interpretazione della norma, è poi necessario comprendere cosa intende il legislatore per **"operazioni inesistenti"**. Al riguardo, si osserva che ai sensi del già richiamato art. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 74/2000 per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi". Il concetto di inesistenza può quindi riguardare una **"inesistenza oggettiva"** **"totale o parziale"** dell'operazione, una **"sovrapproduzione"** o una **"inesistenza soggettiva"**.

Secondo la Suprema Corte, il concetto di "operazioni inesistenti" è da intendersi in senso ampio. Esso, quindi, non si riduce alle ipotesi di totale inesistenza soggettiva od oggettiva delle operazioni indicate nel documento (c.d. inesistenza assoluta) (27).

Sono invero da considerarsi rientranti nella nozione di operazioni inesistenti in generale tutti i casi in cui la situazione rappresentata nelle fatture non corrisponde all'operazione economica effettivamente realizzata: ci si riferisce, dunque, sia ai casi di **inesistenza relativa**, ossia quando l'operazione vi è stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura (c.d. sottofatturazione), sia per i casi di **sovrapproduzione**, ossia quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore rispetto a quello in concreto pagato.

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, è strettamente correlato a quello di "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, del quale rappresenta la naturale conseguenza. Infatti, l'effettiva connessione tra le due fattispecie ha portato il legislatore a costruire ipotesi di reato speculari poiché, pur scisso attualmente in due distinte figure criminali, il fatto rimane unitario, benché visto da due opposti punti di vista.

(26) Cass. pen., 17 ottobre 2013, n. 47471.

(27) Cass. pen., 5 dicembre 2012, n. 25812.

L'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto (28). La norma, ai fini della configurabilità del reato, richiede dunque l'emissione o il rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, non essendo sufficiente la mera predisposizione della documentazione falsa non seguita dalla consegna al potenziale beneficiario.

Affinché si possa configurare il reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 è necessario che la fattura emessa abbia tutti i requisiti previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. Qualora il documento manchi anche di uno solo dei requisiti ivi indicati, il soggetto emittente non sarà sanzionabile penalmente a norma dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000.

La norma in questione non parla solo di "fatture", ma utilizza anche l'espressione "**altri documenti per operazioni inesistenti**" volendo fare riferimento ai documenti aventi rilievo probatorio analogo alle fatture in base alle norme tributarie (29). Conseguentemente, il legislatore ha escluso la rilevanza penale della falsità riguardante i documenti di natura contabile ma privi di rilievo fiscale. E ciò al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000.

Tuttavia, è opportuno rilevare che nella pratica giudiziaria si sono incardinati, in momenti molto recenti, processi penali per false fatturazioni in relazione a delle note di spesa che, pur non presentando i criteri appena indicati, né in quanto fatture né in quanto altri documenti ad esse equiparate, sono state ritenute da parte dell'organo inquirente piena prova dell'elemento materiale del reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di operazioni inesistenti, ponendosi in contrasto, peraltro, con i recenti orientamenti della Suprema Corte in materia secondo cui "conclusivamente escluso che una fattura priva dei requisiti indicati dal D.P.R. n. 633/1972, art. 21, comma 2, possa qualificarsi come tale né come documento in tutto e per tut-

to parificabile, per via normativa, ex art. 1, alle fatture propriamente dette, ne discende che la stessa non può essere corrispondentemente qualificata come emessa ai sensi dell'art. 8" (Cass. pen., sez. III, 3 dicembre 2014, n. 50628). La giurisprudenza di legittimità si è soffermata ad analizzare il termine "**emissione**", sostenendo che esso si riferisce per lo più alle fatture e si concreta nella consegna o spedizione (anche telematica) delle fatture medesime (30).

Il termine "**rilascio**" si attaglia invece ad altri documenti aventi rilevanza fiscale analoga a quella delle fatture, quali ad esempio le ricevute fiscali di cui all'art. 8 della Legge n. 249/1976 e gli scontrini fiscali di cui alla Legge 26 gennaio 1983, n. 18.

Ai fini dell'integrazione del reato in questione è sufficiente l'emissione anche di **una sola fattura falsa**, poiché la norma non prevede alcuna soglia di punibilità. La ragione di tale scelta sta nel fatto che, generalmente, il soggetto che si presta ad emettere fatture false non ha grandi disponibilità economiche; a tali condizioni, stabilire una soglia di rilevanza penale comporterebbe l'impunità per la maggior parte delle fattispecie concrete.

La giurisprudenza si è espressa più volte sul punto, affermando che tale reato si configura sia in caso di inesistenza oggettiva sia in caso di inesistenza solo soggettiva delle fatture (31).

Due sono le ragioni per le quali la Cassazione ha confermato la **rilevanza penale** della condotta di emissione di fatture solo soggettivamente inesistenti: in primo luogo il dettato dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 è molto ampio; esso infatti punisce chiunque emette o rilascia fatture per "operazioni inesistenti". In tale nozione sono certamente da ricomprendere anche le fatture soggettivamente, oltre che quelle oggettivamente, inesistenti. Inoltre, la *ratio* della norma in esame è quella di dissuadere comportamenti finalizzati a far evadere terzi, e le fatture soggettivamente inesistenti realizzano proprio il fine illecito che la norma vuole impedire.

Il delitto di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 è un **reato di pericolo astratto** che si consuma con la semplice emissione o rilascio di fatture

(28) Ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, "È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, 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".

(29) Come previsto dall'art. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 74/2000.

(30) Cass. pen., 15 ottobre 2014, n. 50628.

(31) Si ha inesistenza soggettiva ove la prestazione oggetto di fattura sia stata effettivamente svolta ma nei confronti di un soggetto diverso da quello ivi indicato. Si parla invece di inesistenza oggettiva quando la prestazione indicata in fattura è del tutto inesistente.

false. Ciò a prescindere dal fatto che queste siano state effettivamente utilizzate dal beneficiario dell'emissione, e quindi indipendentemente dal fatto che da tale emissione sia conseguita una reale evasione d'imposta (32). A tale riguardo, la Suprema Corte di Cassazione ha precisato che il **momento consumativo** del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti in generale coincide con l'**emissione della fattura falsa**; ove, invece, si abbiano **plurime emissioni** nel corso del medesimo periodo di imposta, il momento consumativo del reato coincide con l'**emissione dell'ultima** di esse (33).

Da ultimo, si osserva che ai fini della configurabilità del reato di emissione di fatture per ope-

razioni inesistenti è richiesto il **dolo specifico di favorire l'evasione fiscale** di altri soggetti (34).

Il soggetto agente deve dunque essere consapevole di emettere fatture false finalizzate alla evasione fiscale di terzi, indipendentemente dal fatto che poi le fatture false emesse siano effettivamente utilizzate. A tale proposito, la Cassazione ha più volte affermato che l'evasione di imposta non è elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice del delitto d'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma elemento del dolo specifico normativamente richiesto per la punibilità dell'agente (35).

(32) Cass. pen., 19 dicembre 2014, n. 6842 e Cass. pen., 28 gennaio 2015, n. 3918.

(33) Cass. pen., 26 settembre 2012, n. 37074; Cass. pen., 19 luglio 2012, n. 37930; Cass. pen., 28 gennaio 2015, n. 3918.

(34) Cass. pen., 9 maggio 2014, n. 19116. Si veda anche Cass. pen., 3 dicembre 2014, n. 50847, ove la Suprema Corte ha ritenuto sussistente l'elemento soggettivo del reato dalle evidenti circostanze in fatto. Nel caso di specie, la società di cui

era legale rappresentante l'indagato non aveva una reale struttura aziendale e non era pertanto in grado di erogare le prestazioni oggetto del contratto di subappalto in relazione al quale erano state emesse le fatture in contestazione. Da ciò è stata dedotta la consapevolezza da parte degli organi amministrativi della finalità di illecito fiscale connessa alla fatturazione.

(35) Si veda per tutte Cass. pen., 15 ottobre 2013, n. 44665.