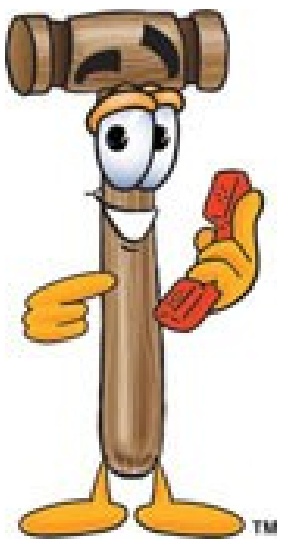


Fatture false e operazioni fraudolente

A cura di Domenico Chindemi



Quesito

In caso di operazioni asseritamente inesistenti come si ripartisce l'onere della prova?

Operazioni inesistenti

- **Per operazioni inesistenti devono intendersi non solo quelle riferibili all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad 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, venga accertato che uno o entrambi i soggetti siano falsi.**
- **Cass. 26/05/2009, n. 12168**

Operazioni inesistenti

- **In tal caso - non si realizza l'ordinario presupposto impositivo nè la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa", nè i presupposti del diritto alla detrazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, come confermato anche dal combinato disposto del successivo art. 21, comma 7, e art. 26, comma 3, del cit. D.P.R.. Cass. 26.5. 2009, n. 12168**

Operazioni inesistenti onere della prova

- in materia IVA, la **fattura** è documento idoneo a provare un **costo dell'impresa**; nell'ipotesi di fatture che l'amministrazione ritenga relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, non spetta al contribuente provarne l'effettività, ma all'amministrazione stessa dedurre argomenti idonei a palesare l'inesistenza o la diversa e minore entità dell'operazione oggetto della fattura. Tuttavia, qualora l'amministrazione fornisca sufficienti elementi per sostenere l'affermazione che alcune fatture riflettono operazioni in tutto o in parte fittizie, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente. Cass. 31.03.08, n. 8247

Operazioni inesistenti onere della prova

- **Se dal p.v.c. della G.d.F. si desume un giudizio di inattendibilità complessiva di fatture tra la società e le sue collegate” , tale circostanza appare, di per sé idonea a determinare il ribaltamento dell’onere della prova sul contribuente**
- **Cass. Ord. del 29.12.2009 n. 27546**

Operazioni inesistenti onere della prova

- **L'onere della prova** del fatto costitutivo della pretesa fiscale, **incombe sulla amministrazione finanziaria**, anche in ipotesi di inesistenza della singola operazione fatturata, perché l'inesistenza fa comunque emergere una materia imponibile, sia pure sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta.
- **Cass. 26/05/2009, n. 12168**

Operazioni inesistenti onere della prova

- **ma se l'amministrazione fornisca validi elementi per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) inesistenti, si sposta sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.**
- **Cass. 26/05/2009, n. 12168**

Operazioni inesistenti onere della prova

- In senso parzialmente contrario**
- In tema di IVA, allorché l'ufficio contesti al contribuente l'indebita detrazione del tributo per effetto della fittizietà delle relative operazioni, è onere del contribuente medesimo dimostrare la legittimità e la correttezza della detrazione. Legittimamente viene disconosciuta la detrazione ove non siano stati detenuti, conservati ed esibiti, a richiesta dell'ufficio, i documenti che comprovano l'operazione, giacché essi documenti rappresentano la prova costitutiva del diritto alla detrazione. Cass 31.7.2007 n. 16869**

Operazioni inesistenti

obbligo del pagamento integrale dell'IVA

- **Ai sensi dell'art. . 21, comma 7, del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, “se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, **l'imposta è dovuto per l'intero** ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”.**
- **(Cass. penale Sez. III, 20/10/2008, n. 39177)**

Operazioni inesistenti

obbligo del pagamento integrale dell'IVA

- **Conforme è la normativa comunitaria, giacchè a norma dell'art. 21, comma 2, lett. d) della sesta direttiva del Consiglio in materia di i.v.a., l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno "da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura"; e anche per l'art. 203 della Direttiva del Consiglio 28.11.2006 n. 2006//CE, che ha sostituito quella precedente "l'IVA è dovuto da chiunque indichi tale imposta in una fattura.**
- **(Cass. penale Sez. III, 20/10/2008, n. 39177 (Cass. penale Sez. III, 20/10/2008, n. 39177))**

Operazioni inesistenti

obbligo del pagamento integrale dell'IVA

- **Ne consegue che una società emittente fatture false è tenuta al versamento dell'i.v.a. in esse indicate, indipendentemente dal fatto che l'avesse effettivamente incassate dalle società acquirenti; così come era obbligata, a norma dell'art. 28 de. D.P.R. 633/1972 e dall'art. 8 del D.P.R. 22.7.1998 n. 322 che l'ha sostituito, a presentare la relativa dichiarazione annuale.**
- **(Cass. penale Sez. III, 20/10/2008, n. 39177 (Cass. penale Sez. III, 20/10/2008, n. 39177))**

Fatture inesistenti onere della prova

- **L' A. F., per disattendere la contabilità del contribuente, deve indicare qualche elemento, anche indiziario, che infici la contabilità e non può limitarsi a una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, anche indiziali, sui quali si fonda la contestazione;**
- **È onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (Cass. n. 21953/2007; Cass. n. 1727/2007).**

Fatture inesistenti onere della prova

- **L'Amministrazione finanziaria è parte attrice sostanziale nel contenzioso avente ad oggetto il rapporto giuridico d'imposta e, conseguentemente, grava sulla medesima l'onere di dimostrare gli elementi costitutivi della pretesa fiscale fatta valere, giusta l'ordinario canone di cui all'art. 2697 c.c..**
- **(Cass. n. 27574/08)**



Quesito

**È possibile la detrazione dell'IVA
relativa a fatture per operazioni
soggettivamente inesistenti?**

Iva su operazioni soggettivamente inesistenti

- è indebita la detrazione dell'IVA relativa a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anche se la merce sia stata realmente acquistata ed i costi effettivamente sostenuti.
- Cass. 19.1.2010,n, 735



Quesito

È ammessa la detrazione dei costi relativi a fatture false?

Deduzione costi fatture false

- **Se, da un lato, la deduzione dei costi e degli elementi negativi del reddito segue regole oggettive, essendo ammessa in ragione del mero fatto che il costo sia stato sopportato, dall'altro non può considerarsi indifferente a tale meccanismo la circostanza che il costo affrontato dal committente/cessionario sia relativo ad operazione soggettivamente inesistente, cioè ad un'operazione realmente avvenuta ma effettuata da un soggetto cedente diverso.**
- **(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)**

Deduzione costi fatture false

- **Ciò in quanto l'emissione della fattura recante l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha compiuto effettivamente l'operazione integra un'ipotesi di falso documentale penalmente rilevante e la legge punisce non solo l'ipotesi del concorso nell'emissione di fatture false, ma anche la loro utilizzazione consapevole ai fini dell'evasione delle imposte.**
- **(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)**

Deduzione costi fatture false: non rileva la buona fede del contribuente

- **Qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziali sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti, non assumendo rilievo la propria buona fede.**
- **Se l'amministrazione fornisca validi elementi - alla stregua del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 - per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.**
- **(Cass. n. 27072/08)**
-

Deduzione costi fatture false

- Il diritto alla deduzione da parte del committente/cessionario è condizionato alla circostanza di **non avere avuto consapevolezza della falsità della fattura**, non potendo riconoscersi legittima la deduzione di un costo derivante da operazione posta in essere mediante un comportamento illecito. Il riconoscimento della possibilità per il soggetto del tutto estraneo ed inconsapevole della falsità della fattura di procedere in questi casi alla deduzione del costo relativo all'operazione si collega ai principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, che certamente trovano piena cittadinanza nel diritto tributario. (Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)

Deduzione costi fatture false

- **L'imprenditore che abbia operato correttamente e sia, pertanto, estraneo e del tutto inconsapevole della fittizia intestazione delle fatture deve infatti poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione, non potendo il suo diritto alla deduzione dei costi essere condizionato dall'accadimento di fatti estranei alla sua sfera di azione e di conoscenza. Anche in materia di detrazione dell'IVA, la giurisprudenza comunitaria afferma che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente/cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta.**
- **(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)**

Deduzione costi fatture false

- **Sul piano dell'onere della prova, mentre spetta all'Ufficio finanziario che contesta la deduzione dimostrare che l'operazione cui essa si riferisce è oggettivamente inesistente, spetta invece al contribuente provare di non avere avuto consapevolezza della rilevata falsità, trattandosi di condizione necessaria al fine di ottenere la deduzione, in applicazione alla regola generale secondo cui, essendo il costo una voce che riduce il reddito imponibile, esso deve essere provato dal contribuente e tale prova si estende a tutte le condizioni richieste dalla legge ai fini del riconoscimento della deduzione.**
- **(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)**

Deduzione costi fatture false

- **La prova non può essere validamente fornita dal privato soltanto dimostrando che la merce è stata effettivamente ricevuta e ne è stato versato il corrispettivo, trattandosi di circostanze non concludenti. La prima in quanto insita nella nozione di operazione soggettivamente inesistente, la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità del committente/cessionario alla frode.**
- **(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 24/07/2009, n. 17377)**



Quesito

Costituisce evasione fiscale emettere fatture false a titolo di acconto per prestazioni future ?

Emissione fatture false

- **Risponde di evasione fiscale l'imprenditore che emette fatture false a titolo di acconto per prestazioni future.**



Quesito

Quando un'operazione fiscale può definirsi fraudolenta?

Operazione fraudolenta

- **Operazione fiscale che con artifici e raggiri consenta l'evasione al soggetto di imposta o a terzi**
- **Occorre, tuttavia il dolo specifico di evadere l'imposta che non sempre è presente o è ravvisabile nel solo compimento dell'operazione**

Operazione fraudolenta: dolo specifico

- **Es: non fatturare consulenze fatte all'estero su immobili siti in Italia.**
- **Anche queste consulenza sono imponibili ai fini Iva, ma occorre fornire la prova da parte dell'Agenzia che vi era l'intento fraudolento (che può essere escluso se, comunque, l'imposta è stata pagata all'estero ed è, ad esempio, di importo maggiore o pari a quella pagata in Italia**

Operazione fraudolenta: dolo specifico

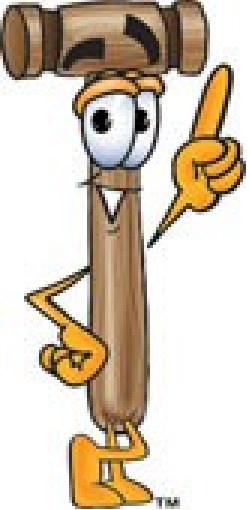
- **Es: medico dentista abilitato che emette fatture a proprio nome per redditi riferibili all'odontotecnico.**
- **Va escluso il dolo specifico richiesto dalla norma (consentire l'evasione a terzi) se “non v'è stata alcuna evasione d'imposta”.**
- **il reato è comunque contestabile anche se il soggetto agisce per trarre un profitto personale, purchè agisca “anche” per evadere i tributi**
- **Cass. Pen., Sez. III, 7/05/2010, n. 17525**

Operazione fraudolenta: dolo specifico

- **Sotto il profilo amministrativo, la materia è disciplinata dall'art. 37, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale in sede di accertamento l'ufficio imputa al contribuente effettivo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. La persona interposta (che nel caso in esame sarebbe il professionista abilitato), che provi di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati all'altro contribuente, può chiederne il rimborso.**
- **Cass. Pen., Sez. III, 7/05/2010, n. 17525**

Operazione fraudolenta: dolo specifico

- **Risponde di bancarotta fraudolenta il commercialista, membro del collegio sindacale, “regista” delle operazioni illecite finalizzate alla distrazione dei beni.**



Quesito

Quali sono i poteri di indagine del giudice tributario?

Poteri di indagine del giudice tributario

- **Limitati al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria con l'atto impositivo, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati Cass. n. 20516/06).**



Quesito

Possibile l' acquisizione d'ufficio di documenti nel processo tributario?

Acquisizione di documenti nel processo tributario

- **abrogato** l'art. 7 c. 3 del D.lgs 546/92 che prevedeva tra i poteri della Commissione, la facoltà di **ordinare alle parti il deposito di documenti** ritenuti necessari per la decisione della causa.
- Il giudice tributario non potrà, quindi, più desumere argomenti di prova dalla mancata produzione di documenti ex art. 116 c.p.c.

Acquisizione di documenti nel processo tributario

- **Il giudice tributario non ha più la potestà di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione, e tale normativa non viola gli artt. 3 e 24 della Costituzione, avendo la riforma dato applicabilità nel processo tributario, al principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 cod. civ. (Corte Cost.29/03/2007, n. 109)**



Quesito

**Valore delle dichiarazioni di terzi nel
processo tributario?**

Valore probatorio delle dichiarazioni di terzi

- **È legittima l'utilizzazione delle dichiarazioni di terzi (nella specie clienti di una S.n.c.) , non essendo in contrasto con il divieto di assunzione di prove testimoniali nel processo tributario, al fine della ricostruzione induttiva del reddito presumibile del contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi contrastanti con le deduzioni in tal modo ricavate.**
- **Cass., 18/06/2008, n. 16418**