

Operazioni inesistenti ed onere della prova

Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, onere della prova e fatturazione elettronica quale nuovo strumento antiabuso



Andrea Purpura

Cultore della Materia in Diritto tributario, Ph.D. Student in Scienze Economiche, Aziendali e Giuridiche presso l'Università degli studi di Enna, Praticante Avvocato in Palermo



Antonino Amodeo

Dottore Commercialista, Studio Areazienda S.r.l., Studi Professionali riuniti in Palermo

Recente giurisprudenza sia di legittimità che di merito sembrano aver fatto proprio un importante (e criticabile) principio concernente il rapporto intercorrente tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sia quest'ultimo una persona fisica o giuridica. Infatti, non può non far riflettere il principio di diritto de qua in ragione del quale, al fine di procedere a detrazione dell'IVA e/o alla deduzione dei relativi costi, spetti al contribuente fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate dall'Ufficio e da questo ritenute inesistenti.

I. Introduzione: operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti	142
II. Le implicazioni sull'onere della prova	143
III. La fatturazione elettronica e l'onere della prova in materia di operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti	144
IV. Conclusioni	144

I. Introduzione: operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti

Al fine di inquadrare in tutti i suoi aspetti il tema che forma oggetto di disamina, occorre, seppur brevemente, delineare sotto un profilo squisitamente sistematico-informativo le caratteristiche essenziali riconducibili alle operazioni alle quali si farà riferimento immediatamente di seguito.

Parlare di "operazioni soggettivamente inesistenti" significa fare riferimento a tutti quei casi in cui l'operazione economica^[1] sia stata effettivamente realizzata, ma il fornitore menzionato in fattura non corrisponda a quello che sia stato realmente coinvolto nello svolgimento dell'operazione. Con riferimento a dette operazioni, la detrazione trova giustificazione in ragione del meccanismo strutturale dell'imposta

[1] Operazione concretizzantesi nell'erogazione di un dato servizio e/o nella cessione di un bene ovvero una data quantità di questo.

stessa, stante l'impossibilità in capo al cliente/cessionario di conoscere il comportamento fraudolento del cedente.

In questa prospettiva, atteso che l'inesistenza eventuale dipenda dal reale coinvolgimento in sede di esecuzione dell'operazione d'un dato soggetto in luogo d'un altro, nel caso in cui s'appuri l'imputabilità dell'operazione a soggetto diverso da quello riportato in fattura ed essendo stata l'operazione realmente effettuata, ben si comprenderà il carattere prettamente soggettivo dell'inesistenza.

Devono inquadrarsi diversamente, invece, le cd. "operazioni oggettivamente inesistenti".

Riteniamo sia da accogliere l'impostazione per la quale possano inserirsi nella categoria delle operazioni inesistenti sotto un profilo oggettivo anzitutto quelle operazioni giuridicamente non concretizzatesi e tramite cui le parti abbiano inteso stipulare un contratto diverso da quello apparente^[2], trattandosi di ipotesi in cui viene fatturata un'operazione e ne viene, per *facta concludentia*, effettuata un'altra^[3].

Si avrà, dunque, falsità soggettiva, in tutte quelle ipotesi in cui le operazioni "dichiarate" sono effettuate da soggetti diversi rispetto a quelli che hanno emesso il relativo documento fiscale^[4].

L'inesistenza oggettiva può dirsi, altresì, assoluta laddove all'emissione della fattura non corrisponda la concreta realizzazione d'operazione alcuna che giustifichi l'emissione della fattura stessa, venendosi a creare una divergenza totale tra realtà e rappresentazione documentale^[5].

[2] In detta eventualità, si integrerebbero gli estremi della cd. "simulazione relativa" ex art. 1414, secondo comma, del codice civile (c.c.).

[3] ALBERTO ALFREDO FERRARIO, Operazioni inesistenti ed onere della prova. Recenti sviluppi, in: L'IVA, n. 1/2013, p. 27.

[4] MASSIMO CONIGLIARO, Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, in: Il Sole24Ore, Frodi IVA/2, n. 7/8, luglio-agosto 2012.

[5] CONIGLIARO (nota 4).

Ebbene, la distinzione concettuale appena formulata sortisce effetti diversi in relazione alla detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Più precisamente, per quanto riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti, è stata più volte ribadita la detraibilità dal reddito d'impresa di costi inerenti a fatture per le operazioni summenzionate, limitatamente ai casi in cui in relazione a detti costi possano trovare applicazione i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinatezza[6], sicché, in detta eventualità, pur essendo l'acquirente dei beni consapevole del carattere fraudolento delle operazioni e non essendo i relativi costi direttamente utilizzati per il compimento di reati, gli stessi dovranno ritenersi deducibili come componenti negativi di reddito[7].

Con riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti, invece, vale il principio per il quale in tema di detraibilità dell'IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova dell'oggettiva inesistenza delle presunte attività sostenute, spetti al contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate ai fini della detraibilità dell'IVA, a nulla rilevando che quest'ultima sia stata effettivamente pagata a fronte di un'operazione mai concretizzata[8].

Ebbene, il conseguimento di operazioni soggettive o oggettive in frode all'IVA ripercuote, dunque, i suoi effetti in tema di neutralità e conseguente detrazione dell'imposta, come anche di deducibilità del costo.

Alla luce di quanto detto, appare evidente che il legislatore abbia inteso porre un argine ad eventuali comportamenti fraudolenti a monte, mediante l'introduzione dell'art. 21, comma 7 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972, in tema di fatturazione, prevedendo l'obbligo in capo al soggetto passivo IVA chiamato alla emissione della fattura sottesa a operazioni economiche non veritiere il versamento dell'imposta, così come risultante dal documento fiscale trasmesso al cliente/cessionario.

II. Le implicazioni sull'onere della prova

Doverosamente, e quanto più brevemente, delineati gli elementi essenziali caratterizzanti operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, occorre ora fare un passo in avanti in relazione al tema che forma oggetto di studio. Infatti, la distinzione tra inesistenza oggettiva e soggettiva non costituisce una sterile attività di mera classificazione, di contro accompagnandosi a questa una diversa ripartizione dell'onere probatorio processuale tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

[6] Per un'approfondita disamina si guardi ALBERTO COMELLI, Inerenza ai fini dell'IVA e onere della prova, in: GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 7/2000, p. 584.

[7] In tal senso si era già espressa la Suprema Corte di Cassazione, Quinta Sezione, del 15 ottobre 2013, con la sentenza n. 23314.

[8] Cfr. Ordinanza della Corte di Cassazione, Quinta Sezione, del 5 luglio 2018, n. 17619.

Orbene, sovente è stata la medesima Suprema Corte a delineare il *discrimen* tra onere della prova proprio delle operazioni oggettivamente inesistenti e soggettivamente inesistenti[9]. Più precisamente, richiamando testualmente giurisprudenza maturata in seno alla corte di legittimità[10], deve dirsi che nel caso in cui il contribuente si veda contestata dall'Amministrazione finanziaria l'indebita detrazione di fatture[11] perché relative ad operazioni inesistenti, spetterà all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale che forma oggetto della fattura non è mai stata posta in essere, ovvero non realizzata tra i soggetti indicati nella fattura, delineando altresì gli elementi, di tipo anche indiziario[12], sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione.

Sarà, invece, onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili[13].

L'impostazione riportata può apparire, in linea di principio, corretta. Ciononostante, non possono non destare perplessità due asserzioni formulate dai Giudici all'interno della pronuncia soprarichiamata.

In primo luogo, sembra eccessivo, a parere di chi scrive, riconoscere in capo all'Amministrazione finanziaria la legittimazione a contestare l'esistenza dell'operazione posta in essere dal contribuente ricorrendo a semplici elementi di tipo indiziario e presuntivo, quali, ad es., l'inadeguatezza delle strutture ai fini dell'esecuzione della prestazione oltreché la mancanza del personale.

Infatti, come evidenziato in tempi recenti da altra dottrina, deve necessariamente rammentarsi che, nella vita economica ed imprenditoriale propria della quotidianità, il contribuente è generalmente in possesso della sola documentazione contabile inerente all'operazione conclusa, pacificamente ritenuta insufficiente come elemento di prova, sicché è spesso difficile

[9] Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione, Quinta Sezione, del 28 febbraio 2017, n. 5173 del 2017 con cui i Giudici di legittimità si sono pronunciati in merito ad un'ipotesi di cd. "frode carosello", posta in essere da società impiegate nell'attività di import/export di veicoli usati, avvenuta attraverso diversi e ingiustificati passaggi di beni, che venivano ceduti da una società residente in Belgio ad una s.r.l. con sede nella provincia di Foggia, per il tramite di una società/cartiera della Provincia di Mantova.

[10] Così, Sentenza della Corte di Cassazione, Quinta Sezione, del 23 novembre 2015, n. 5406.

[11] Nell caso di specie esaminato dalla Suprema Corte, le fatture erano relative all'IVA ed all'imposta sul reddito delle società (IRES).

[12] Come confermato dalla CGUE con sentenza del 21 giugno 2012, C-80/11, oltreché con sentenza del 6 dicembre 2012, C-285/11.

[13] In tal senso, rilevano gli stessi giudici, si era già pronunciata la Corte con sentenza, Quinta Sezione, n. 28683 Cass. sent. n. 428/2015, n. 28683/2015, n. 12802/2011.

richiedere al contribuente la prova di elementi che, sovente, vadano al di là delle proprie[14].

Ed ancora, in questa prospettiva l'operato dei Giudici di legittimità non sembra conformarsi alla linea adottata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE), la quale non ammette presunzioni semplici ai fini della dimostrazione della collusione tra agenti economici, né – ed è quel che più rileva ai fini del tema che forma oggetto di studio – all'inversione dell'onere probatorio, e ciò in conformità con il fondamentale principio di certezza ed affidamento dei rapporti economici, regola generale cui anche il nostro ordinamento giuridico è, o quantomeno dovrebbe essere, informato[15].

III. La fatturazione elettronica e l'onere della prova in materia di operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti

Il tema che ha fin qui formato oggetto di trattazione consente di formulare ulteriori considerazioni in merito ad una recente iniziativa posta in essere dal legislatore italiano, il quale, con la Legge di Bilancio del 2018[16] ha previsto che, a far data dal 1° gennaio 2019, è diventata obbligatoria l'emissione e la conseguente ricezione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di fatture in formato elettronico, sia nelle operazioni *Business to Business* (B2B), come anche in quelle *Business to Consumer* (B2C).

Occorre chiedersi quale possa essere la correlazione intercorrente tra fatturazione elettronica ed onere probatorio relativo alla dimostrazione dell'esistenza, o meno, sotto un profilo oggettivo/soggettivo, delle operazioni poste in essere dai contribuenti.

Ebbene, la fatturazione elettronica risponde, tra le altre esigenze, ad una chiara necessità di certezza e stabilità dei rapporti giuridici tra Erario e contribuente, sia quest'ultimo persona fisica o giuridica. Infatti, come ben si comprenderà, prevedere legislativamente il dovere di inoltrare all'Ufficio fatture in formato elettronico conferisce a quest'ultimo la possibilità di verificare in modo immediato e diretto la compatibilità tra le documentazioni rese dal contribuente e, latamente, la veridicità delle dichiarazioni rese.

In questa prospettiva, l'Agenzia delle Entrate aveva emanato un provvedimento indicando le modalità di predisposizione, creazione, invio, ricezione e conservazione delle fatture in formato XML per tutti gli operatori economici interessati dal cambiamento[17].

[14] Per un'approfondita disamina sul punto, cfr. LUCA PIEMONTESE, *Prova della buona fede nelle frodi IVA fondate su operazioni soggettivamente inesistenti*, in: *Corriere Tributario*, n. 38/2018, p. 2927.

[15] PIEMONTESE (nota 14), p. 2931.

[16] Legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

[17] Cfr. Provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 recante Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle

Non dilungandoci in merito agli aspetti più tecnici della materia, basti ricordare che la trasmissione e, ancora, la conservazione delle fatture digitali avverrà mediante il Sistema di Interscambio (SdI), il quale effettuerà una prima verifica formale, subito dopo l'emissione della fattura telematica, concernente gli elementi essenziali del documento fiscale[18], nonché la regolarità dell'indirizzo telematico al quale il cliente desidera che venga recapitata la fattura, cioè il codice destinatario o l'indirizzo di posta elettronica certificata. In un quadro così delineato, il processo di controllo automatizzato, l'individuazione analitica di clienti e fornitori, l'immodificabilità nel tempo della fattura mediante la conservazione nel portale dell'Agenzia delle Entrate ovvero in quelli di *software house* abilitate e ancora i termini di trasmissione che a regime, cioè dal 1° luglio 2019, rappresentano le principali novità apportate da questo nuovo meccanismo di fatturazione, mostrandosi, a parere di chi scrive, come un nuovo tentativo attraverso cui fornire maggiore trasparenza, certezza ed equilibrio nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma in quanto tale non esente da utilizzo distorto[19].

Ciò posto, appare corretto affermare che la trasmissione in via elettronica delle fatture sembrerebbe inserirsi in un nuovo modo di contrasto alle frodi IVA, da effettuare mediante controlli incrociati da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale sarà dunque chiamata ad operare un controllo fondato sulla documentazione inviata direttamente dal contribuente[20].

Ne consegue che, in un quadro siffatto, l'onere probatorio ricadente sui soggetti coinvolti in sede di giudizio tributario, pare essere già parzialmente assorbito nella fase di trasmissione elettronica della fattura. Infatti, l'Ufficio, pur potendo valutare la veridicità delle fatture soltanto muovendo dalla documentazione resa dal contribuente, potrà certamente rivalersi più facilmente su quest'ultimo laddove si appurasse, in un momento successivo, la non veridicità della documentazione resa. Ciò perché, posta la presunzione per la quale debba attribuirsi al contribuente la conoscenza della rispondenza al vero, o meno, delle fatture presentate, l'Autorità giudicante eventualmente adita sarà più propensa ad accogliere le ragioni dell'Ufficio nel caso in cui la fattura inviata contenga dati resi scientemente non veritieri.

IV. Conclusioni

Il tema esaminato, pur essendo preso in considerazione dalla giurisprudenza di legittimità in termini e modalità non

ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6-bis e 6-ter del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 127/2015.

[18] Cfr. artt. 21 e 21-bis D.P.R. n. 633/1972.

[19] Si pensi, ad es., al caso in cui l'operazione oggettivamente e/o soggettivamente posta in essere dal contribuente si inserisca all'interno di un più grande disegno elusivo. L'obbligo di fatturazione elettronica potrebbe divenire una lama a doppio taglio nel caso in cui l'Ufficio non si avveda circa le irregolarità relative alla documentazione fornita, perché, apparentemente, rappresentante dati combacianti, ad es., non dando luogo, dunque, a perplessità e disincentivando, ragionevolmente, qualsivoglia intervento ispettivo.

[20] Per approfondimento sul punto, cfr. CLAUDIO CARPENTIERI, *La fatturazione elettronica come strumento di lotta all'evasione*, in: *Corriere Tributario*, n. 27/2010, p. 2195.

sempre favorevoli al contribuente, soprattutto ove si guardi agli strumenti probatori riconosciuti (o meno) a quest'ultimo, richiederebbe, a parere di chi scrive, una maggiore attenzione da parte del legislatore e degli interpreti.

In particolar modo, sarebbe auspicabile una completa assimilazione all'interno del nostro ordinamento del principio di matrice euro-unitaria, già consolidato in seno alla medesima giurisprudenza^[21], della neutralità fiscale dell'IVA, in ragione del quale gli aggravati derivanti dal sostenimento della summenzionata imposta non devono ricadere sul contribuente, salvo non si provi, ad es., la complicità di questo nell'attuazione di un preciso disegno fraudolento o abusivo.

In questa prospettiva, l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica all'interno dell'ordinamento giuridico italiano sembra andare nella corretta direzione, ponendo il contribuente nelle condizioni di sottoporre le proprie fatture in modo chiaro all'Ufficio, e a quest'ultimo di controllare in modo diretto ed immediato quanto ricevuto.

In uno schema così delineato, l'unico modo che avrebbe il contribuente per sottrarsi al controllo dell'Erario sarebbe paradossalmente quello di rendersi invisibile. Chissà che diventi un'opzione sempre più diffusa? *Finger crossed.*

[21] Cfr. *ex multis*, Sentenza della CGUE, III Sezione, dell'11 aprile 2013, C-138/12.