

## CONTENZIOSO

### **L'A.F. deve provare la consapevolezza del contribuente circa la frode**

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

## LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

[Scopri di più >](#)

La Corte di Cassazione è nuovamente intervenuta in tema di **operazioni soggettivamente inesistenti**, con particolare riferimento alla **ripartizione dell'onere della prova**: secondo gli Ermellini, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare, al fine di contestare l'indetraibilità dell'Iva correlata alle predette operazioni, la **consapevolezza del contribuente in merito alla propria partecipazione ad uno schema evasivo o frodatorio**.

Il principio fissato dalla giurisprudenza di legittimità è il seguente: “*in tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria 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, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi*”.

Secondo la Suprema Corte, infatti, in tema di imposta sul valore aggiunto **il principio di neutralità dell'imposizione** comporta che **l'Amministrazione finanziaria**, nel caso in cui proceda a contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, ha **l'onere di provare**, anche in via presuntiva, la ricorrenza di elementi oggettivi dai quali emerge che il contribuente, nel momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, **che il soggetto formalmente cedente aveva evaso**

**l'imposta o partecipato ad una frode.**

Tale giurisprudenza interna è peraltro del tutto conforme a quella **comunitaria**, per cui, in ambito Iva, il diritto del contribuente alla relativa **detrazione** costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo e **non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni.**

Da ciò discende necessariamente che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, **anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate oppure che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza**, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una **evasione commessa dal fornitore.**

Nelle ipotesi più semplici – ossia nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti di “**tipo triangolare**” –, l'onere *de quo* può esaurirsi, considerata l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il **soggetto interposto è privo di dotazione personale**, mentre in quelle più complesse di c.d. “**frode carosello**” (ossia con presenza di una **catena di passaggi**, in cui sono riscontrabili **fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti**, con strumentali **interposizioni** anche di **società “filtro”**), bisogna **dimostrare** la sussistenza degli **elementi** di fatto caratterizzanti la frode e la **consapevolezza** di essi da parte del contribuente.

In una recente pronuncia (**sentenza n. 17355/2020**), la Corte di Cassazione ha fatto leva su questo principio per affermare che il Giudice aveva fatto “*corretta applicazione della regola iuris e dei principi giuridici emergenti in tema di onere della prova dalla giurisprudenza interna e della Corte di Giustizia ed in effetti applicabile nel caso nel esame, ritenendo che la prova degli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente la dovesse offrire l'Ufficio e che l'Ufficio non l'avesse offerta in concreto poiché aveva dimostrato soltanto il mancato versamento dell'Iva da parte della società*”, essendo gli altri elementi diretti a dimostrare la mancanza di dotazioni da parte della persona giuridica “**ambigui e contrastati da altri di pari rilievo, ma non aveva soprattutto dimostrato la consapevolezza della partecipazione del contribuente alla operazione fraudolenta**”.