

## CONTENZIOSO

---

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

di **Luigi Ferrajoli**



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 emerga 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”**.*