

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI VENETO-FRIULI VENEZIA GIULIA –
TRENTINO ALTO ADIGE**

**ORIENTAMENTI CONSOLIDATI E NUOVI PROSPETTIVE NEL DIRITTO TRIBUTARIO
ITALIANO
VENEZIA, 14-15 NOVEMBRE 2014**

**L'EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA IN MATERIA DI
OPERAZIONI INESISTENTI**

SOMMARIO. 1. *Operazioni inesistenti dal lato oggettivo ed operazioni inesistenti dal lato soggettivo: la tendenza a sovrapporre le due nozioni, con conseguente irrilevanza dello stato soggettivo dell'acquirente ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.* 2. *L'emersione dell'elemento soggettivo anche nella giurisprudenza domestica, con conseguente modifica dei termini del problema che viene a porsi: quali i criteri della colpevolezza e le modalità attraverso il quale il contribuente può fornire la prova della propria incolpevole estraneità alla frode? La pragmatica soluzione fornita dalla Corte di Giustizia nella sentenza Mahagében e Dávid.* 3. *Resistenze e difficoltà al recepimento del modello Mahagében e Dávid.* 4. *La più recente giurisprudenza della Cassazione. La presunzione di mala fede nei confronti di chi abbia iscritto i suoi acquisti in una trama fraudolenta come prova dello scollamento tra giurisprudenza europea e giurisprudenza domestica.*

1. *Operazioni inesistenti dal lato oggettivo ed operazioni inesistenti dal lato soggettivo: la tendenza a sovrapporre le due nozioni, con conseguente irrilevanza dello stato soggettivo dell'acquirente ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.*

La locuzione «operazioni inesistenti» non è evocativa, come noto, di fattispecie giuridicamente omogenea, costituendo essa *genus* che si articola in due *species*, tra loro distinguendosi in relazione all'atteggiarsi dell'inesistenza, radicale ed assoluta per le operazioni fittizie dal lato oggettivo, quelle in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi non sono nemmeno poste in essere, limitata e circoscritta per le operazioni fittizie dal lato soggettivo, 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» (così, ma si tratta di definizione che spesso ritorna nella giurisprudenza di legittimità, Cass., Sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3105).

Si tratta tuttavia di distinzione che è meno marcata di quanto possa sembrare a prima vista, tanto che, anche di recente, si è osservato che «una falsa rappresentazione documentale in fattura dei profili soggettivi che qualificano il fatto imponibile comporta sempre l'«inesistenza oggettiva» di quella fattispecie, indipendentemente dal verificarsi del suo substrato materiale» (in tal senso, di recente, MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in Rass. trib., 2014, p. 459, il quale cita le più risalenti analoghe osservazioni di SALVINI, *Iva e operazioni inesistenti. Elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1992, p. 129).

Né può dirsi che l'anzidetta assimilazione sia frutto esclusivo di elaborazioni dottrinali, giacché, anche in giurisprudenza, si è assistito alla sovrapposizione concettuale delle due nozioni, facendosi derivare dall'inesistenza, non solo oggettiva, la dequalificazione dell'operazione a non cessione di beni e/o a non prestazione di servizi, con conseguente negazione del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti effettuati.

Si afferma così dalla Corte di Giustizia, la quale, ovviamente, non utilizza la nozione, di diritto interno, di operazione inesistente, che «nel caso di evasione fiscale commessa dallo stesso soggetto passivo ... i criteri oggettivi su cui si basano le nozioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti» (sentenza 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, punto 38, ma anche in precedenza sentenza 6 luglio 2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 53, in cui si legge che «i criteri oggettivi su cui si fondano le cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti in caso di frode fiscale perpetrata dallo stesso soggetto passivo»). Qualora, quindi, sia lo stesso soggetto che pretende di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ad aver dolosamente interposto altro operatore che non versi l'Iva detratta (trattasi di tipico caso, a voler utilizzare le nostre categorie, di fatturazione soggettivamente inesistente), il recupero non si fonda su valutazioni inerenti lo stato soggettivo del frodatore diretto, ma sull'insussistenza dei requisiti oggettivi, non potendo ascrivere l'operazione realizzata tra le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio dell'attività economica. Negli altri casi, andrà invece valutato lo stato soggettivo dell'acquirente, al quale potrà essere disconosciuto il diritto allo scomputo dell'Iva a credito dall'Iva a debito solamente se si dimostri che l'operatore che detrae sapeva o non potesse non sapere che i propri acquisti si iscrivevano in una trama fraudolenta (conclusioni queste raggiunte fin dalla Sentenza 12 gennaio 2006, Cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*). Vengono meno dunque, in quest'ultimo caso, gli effetti tipici della

fattispecie, non perché quest'ultima non sia in grado di produrli per carenza di uno o più dei requisiti previsti dalla legge, ma in ragione dell'elemento soggettivo della mala fede.

La Corte di Cassazione, da parte sua, nell'impostazione tradizionale, va anche oltre, facendo derivare dalla mera non corrispondenza tra cedente effettivo e fatturante fornitore (che non abbia versato l'imposta) l'indetraibilità dell'Iva in capo all'acquirente.

In altri termini, come ho già avuto modo di evidenziare (GIOVANARDI, *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 169 e s.), mentre la Corte di Giustizia ha preso atto che la posizione degli organizzatori della frode non può essere assimilata a quella di coloro cui tutt'al più potrebbe rimproverarsi, sempreché tale circostanza risulti da elementi oggettivi (sul punto, v. *infra*), la conoscibilità della frode altrui, la Cassazione espunge dalla nozione di operazione soggettivamente inesistente, nella sua accezione penalistica, l'elemento soggettivo, così finendo per mettere sullo stesso piano le due tipologie di fittizietà.

La Suprema Corte, che prende a modello la giurisprudenza comunitaria in tema di indetraibilità dell'Iva non dovuta (sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding Bv*), adotta dunque approccio eminentemente oggettivistico, bastando, secondo questa prima impostazione, la divergenza soggettiva tra fatturante fornitore e fornitore effettivo a rendere indetraibile l'imposta.

Plastica dimostrazione dell'intervenuta sovrapposizione concettuale è la sentenza 5 giugno 2003, n. 8959 del 2003, laddove si afferma, rifacendosi alla *Genius Holding*, che «l'elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario», in quanto «l'infrazione fiscale si configura ... per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta», sicché, anche «nel caso ... ove pure la contribuente avesse dimostrato di essere in buona fede e di non essere partecipe degli accordi fraudolenti, la circostanza sarebbe stata egualmente irrilevante agli effetti dell'iter decisionale della controversia fiscale».

Ed invero, «ciò che rileva agli effetti fiscali in genere e dell'Iva in specie è il solo fatto oggettivo dell'infrazione [che sussisterebbe perché il fatturante fornitore è diverso dal fornitore effettivo, n.d.a.], È evidente, infatti, che il dare rilievo agli stati soggettivi, in difetto di specifiche disposizioni di legge, determinerebbe, stante la complessità del meccanismo di compensazione, il mancato funzionamento del particolare sistema e l'agevolazione delle frodi fiscali».

In definitiva, si fa dipendere la negazione della detrazione dall'inesistenza soggettiva dell'operazione, oggettivamente considerata, sull'assunto che tale ricostruzione troverebbe conferma anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (né può dirsi che tale ultimo assunto trovi giustificazione nel fatto che la sentenza n. 8959 del 2003 si colloca temporalmente prima delle sentenze della Corte europea in materia di frodi Iva, giacché lo schema dell'irrelevanza dello stato soggettivo del contribuente, con conseguente equiparazione di fatture oggettivamente false e di fatture soggettivamente false è stato confermato da numerose successive sentenze, tra cui Cass., Sez. V, 26 gennaio 2007, n. 1727; ID., 12 marzo 2007, n. 5717 e n. 5719; ID., 26 ottobre 2007, n. 22555; ID., 7 febbraio 2008, n. 2847; ID., 23 aprile 2008, n. 10505; ID., 11 giugno 2008, n. 15438, *ibid.*; ID., 1 agosto 2008, n. 20968, *ibid.*; ID., 26 febbraio 2010, n. 4750, Cass., Sez. III pen., 16 marzo 2010, n. 10934; Cass., Sez. V, 13 marzo 2013, n. 6229, in cui si legge, riassuntivamente, che «in merito alla detraibilità dell'iva, è stato, in particolare, considerato che, in ipotesi di emissione della fattura da parte di soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione da essa attestata, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'iva, costituita dall'effettuazione di un'operazione, giacché questa ... deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidono con quelli della fatturazione ...»).

Il tutto con relevantissimi effetti in tema di ripartizione dell'onere della prova, atteso che risulta perfino evidente che, se è sufficiente per l'Amministrazione dimostrare la divergenza soggettiva e se il destinatario della merce non potrà eccepire che non aveva alcun elemento, pur utilizzando la diligenza richiesta, per ritenere che la transazione commerciale non sia stata conclusa con quel fornitore, si finisce per addossare al contribuente che si sia trovato coinvolto in una frode organizzata da altri un onere della prova sostanzialmente diabolico.

Tale impostazione, quindi, non poteva essere indefinitamente riproposta, tanto più che il modello *Genius Holding* veniva dal 2006 in poi completamente rivisto dai Giudici di Lussemburgo: ecco, quindi, che nella giurisprudenza domestica si assiste, per il vero tardivamente, all'emersione dell'elemento soggettivo, ritenuto, invece, negli arresti succitati, irrilevante in forza dell'intervenuta equiparazione delle operazioni soggettivamente inesistenti alle operazioni oggettivamente inesistenti (non ha senso alcuno, infatti, per queste ultime, interrogarsi sulla buona fede dell'acquirente, che, evidentemente, sa se ha o non ha acquistato la merce o il servizio che si assume invece non sia mai stato fornito).

A contribuire all'emersione della differenziazione anche la giurisprudenza penale sulla rilevanza delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti esclusivamente per quel che concerne l'Iva [Cass., Sez. III pen., 16 marzo 2010, n. 10394, laddove si legge che «il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000) è

integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura»; Cass., Sez. III pen., 20 settembre 2011, n. 41444; Cass., Sez. III pen., 14 giugno 2012, n. 25765] e l'azione legislativa (art. 8, co. 1, del d.l. 8 marzo 2012, n. 16) volta alla riscrittura dell'art. 14, co. 4-bis, della l. 24 dicembre 1993, n. 537, in tema di indeducibilità dei costi da reato, da cui riesce a desumersi la deducibilità dei costi rappresentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2. *L'emersione dell'elemento soggettivo anche nella giurisprudenza domestica, con conseguente modifica dei termini del problema che viene a porsi: quali i criteri della colpevolezza e le modalità attraverso il quale il contribuente può fornire la prova della propria incolpevole estraneità alla frode? La pragmatica soluzione fornita dalla Corte di Giustizia nella sentenza Mahagében e Dávid.*

La svolta, da questo punto di vista, è ravvisabile nella sentenza 5 febbraio 2009, n. 2779, laddove, dopo aver ribadito che il concetto di falsa fatturazione comprende «ogni tipo di divergenza, anche meramente soggettiva, tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale allorché, a prescindere dal fatto che i beni siano effettivamente entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa acquirente, si accerti che uno o entrambi i soggetti indicati nella fattura sono falsi», si statuisce che «appartiene al giudice del rinvio valutare se gli elementi accertati, offerti dall'amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione del contribuente alla frode (consapevolezza sottolineata nella sentenza 12.1.2006 della Corte di Giustizia ...), abbiano i necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza a fronte dei quali spetta alla contribuente stessa l'onere di fornire la prova contraria. ... Il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'IVA pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione. Il giudice tributario deve dare conto, in motivazione, dell'esame condotto sugli elementi, anche presuntivi, offerti dalle parti per dimostrare l'esistenza o l'inesistenza di tale consapevolezza».

In definitiva, le operazioni rimangono in ogni caso fittizie, a ciò bastando la ricordata divaricazione soggettiva, ma la buona fede, vera e propria circostanza esimente (così anche M. MICCINESI, *Le frodi carosello nell'IVA*, in Rass. trib.,

2011, p. 1097), impedisce di collegare all'inesistenza dal lato soggettivo l'effetto tipico che all'inesistenza si connette, e cioè a dire l'indetraibilità dell'imposta.

Emerge dunque, malgrado le resistenze del Supremo Giudice nazionale, la differenza tra le due tipologie di fittizietà: non può infatti ipotizzarsi, per chi non acquista nulla deducendosi costi e detraendosi l'Iva, l'abbandono di schemi interpretativi oggettivistici; nei confronti di chi opera all'interno di una catena fraudolenta gestita ed organizzata da altri, invece, non può escludersi che l'acquisto sia avvenuto senza che fosse possibile accorgersi, utilizzando l'ordinaria diligenza, dell'esistenza della frode.

In ogni caso, si tratta di recepimento che sposta i termini del problema, che non è più quello della (ir)rilevanza dell'elemento soggettivo, ma piuttosto quello dell'individuazione degli elementi la cui presenza possa considerarsi sintomatica della sussistenza dell'incolpevole inconsapevolezza di chi abbia iscritto i propri acquisti in una trama fraudolenta.

È chiaro, la scelta operata dai Giudici europei, evidentemente spaventati dall'enorme rilevanza del fenomeno frodi, è quella della corresponsabilizzazione delle imprese che, quindi, dovrebbero farsi in qualche modo carico della liceità del mercato. «Per evitare il fallimento del sistema di imposta armonizzato» - si è di recente osservato - «l'evasione individuale dell'Iva va dunque assunta come un fenomeno idoneo a generare un rischio collettivo (sociale) di alterazione del mercato che impone ai suoi attori una responsabilità diffusa per la "socializzazione" del danno erariale che contraddistingue le frodi Iva» (MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 469).

Responsabilità, tuttavia, che non può non essere per fatto proprio, da una parte, e di natura almeno colposa, dall'altra, giacché, altrimenti, l'anzidetta «socializzazione» del danno erariale finirebbe per ostacolare il dispiegarsi delle forze del mercato, limitando inaccettabilmente la libertà individuale di intrapresa.

Ma non solo, dato che l'anzidetto schema, che ho già avuto occasione di criticare (cfr. GIOVANARDI, *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, cit., p. 68 e s.), potrebbe considerarsi sostenibile se ed in quanto risultino con chiarezza i criteri di individuazione della colpevolezza e la definizione delle modalità con cui il contribuente possa dare dimostrazione della sua incolpevole estraneità.

Vale la pena di evidenziare, in questa prospettiva che la Corte di Giustizia non ha cercato di porre rimedio alle ricordate criticità rivedendo il modello dogmatico di attribuzione delle responsabilità, ma piuttosto andando a configurare pragmaticamente i contenuti degli «elementi oggettivi», la cui dimostrata presenza dovrebbe consentire all'Amministrazione di disconoscere il diritto alla detrazione (in ragione del fatto che essi darebbero dimostrazione che l'acquirente sapeva o non avrebbe potuto non sapere di inserirsi all'interno di una catena fraudolenta). Decisiva, in questa prospettiva, la sentenza 21 giugno 2012, cause

riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében* e *Dávid* , laddove si legge che «l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e che sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo» (punto 61), e ciò in quanto, sul punto la Corte è categorica, «spetta ... alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di Iva nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni» (punto 62).

Non sono quindi «elementi oggettivi» idonei a supportare il disconoscimento del diritto a detrarre:

- l'assenza della qualifica di soggetto passivo dell'emittente la fattura;
- il fatto che costui non disponga dei beni di cui trattasi e non sia in grado di fornirli;
- la circostanza che costui non abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva.

3. *Resistenze e difficoltà al recepimento del modello Mahagében e Dávid.*

Quel che occorre chiedersi, giunti a questo punto, è se la Corte di Cassazione abbia adottato analogo modello interpretativo.

Mi pare che così non sia.

Per darne dimostrazione, si ponga attenzione alla sentenza 12 maggio 2011, n. 10414, spesso citata anche nei successivi arresti, laddove si afferma che «viene posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, ma fondandosi su quegli elementi obiettivi (ad es. assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale-pubblicità, giro di affari ecc.) che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare (e qui è l'unica differenziazione terminologica accettabile) non devono sfuggire ad un imprenditore mediamente accorto». Di qui

le conclusioni: «l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare: 1) gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; 2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova "certa" ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi – che possono coincidere con quelli sub 1) – tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata. Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, l'Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria».

Si tratta di statuizioni che destano perplessità, giacché, anche a prescindere dagli oneri informativi, impossibili o quasi, cui il contribuente sarebbe tenuto, si afferma che il fisco dovrebbe, una volta data dimostrazione dell'esistenza dei suddetti «elementi di fatto della frode» (la qualifica di cartiera, la carenza di struttura, etc.), dare la prova, anche attraverso presunzioni qualificate, della «connivenza» del contribuente sulla base di elementi obiettivi, che, tuttavia, il punto va adeguatamente evidenziato, potrebbero coincidere con gli «elementi di fatto della frode». Si teorizza dunque dalla Corte che, attraverso la dimostrazione dell'esistenza di una cartiera inserita nella trama fraudolenta allo scopo di consentire al sistema l'incameramento dell'Iva, si dimostri anche la consapevolezza della frode da parte di chi abbia iscritto gli acquisti nella trama fraudolenta, tornando quindi, a ben vedere, all'impostazione originaria, quella da cui la Cassazione è partita: in quella prospettiva, si tenga a mente l'emblematica sentenza n. 8959 del 2003, bastava dimostrare l'esistenza delle circostanze fattuali che dessero dimostrazione dell'interposizione di un soggetto finalizzata al mancato versamento dell'Iva per acquisire il risultato «disconoscimento della detrazione», e ciò in quanto l'assunto era che lo stato soggettivo del contribuente non avesse alcuna rilevanza; nella sentenza qui in commento, del maggio 2011 (ad esiti simili giungono Cass., Sez. V, 23 settembre 2011, n. 19530; ID., 6 giugno 2012, n. 9107; ID., 20 giugno 2012, n. 10167-10168 e 10170; Cass., Sez. VI, ord. nn. 7900, n. 8011 e n. 10252 del 2013; Cass., Sez. V, 24 maggio 2013, n. 12961), si assume che le medesime circostanze fattuali dimostrino, in un colpo solo, la fraudolenza del contesto in cui si è verificato l'acquisto e la connivenza-consapevolezza di chi acquista.

Ancor più perentoria la Corte nella sentenza 20 gennaio 2010, n. 867, laddove si afferma che «il meccanismo fraudolento appartenente al genere delle cc.dd. frodi carosello, essenzialmente fondato sul mancato versamento dell'Iva da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti ... e successive rivendite anche attraverso l'interposizione, come nel caso, di una o più società filtro (buffers) – suppone, per sua natura e per gli scopi che si propone, la piena conoscenza della frode e la piena partecipazione del beneficiario finale all'accordo simulatorio ... » (in tal senso, anche Cass., Sez. VI, ord. 1 agosto 2012, n. 13825; Cass., Sez. V, ord. 7 novembre 2012, n. 19217; Cass., Sez. VI, ord. 13 marzo 2013, n. 6400; ID., ord. 1 luglio 2013, n. 16456, 16457, 16458, 16459 e 16462; ID., ord. 9 luglio 2013, n. 17000; ID., ord. 9 luglio 2013, n. 17003).

Si assiste quindi, ho già avuto modo di evidenziarlo criticamente con riferimento alla citata sentenza n. 867 del 2010 (GIOVANARDI, *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, cit., p. 201-202), alla surrettizia soggettivizzazione del meccanismo frodatario, con conseguente elevazione del fatto in sé di aver iscritto i propri acquisti in una filiera fraudolenta a presunzione grave, precisa e concordante, idonea quindi a scaricare sul contribuente l'onere della controprova, senza che riescano a desumersi dalla sentenza quali siano gli elementi in grado di disinnescare l'efficacia del ragionamento presuntivo.

Evidenti dunque le difficoltà e le resistenze al recepimento del modello *Mahagében e Dávid*.

Eppure, la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza 20 dicembre 2012, n. 23560, rimasta purtroppo isolata, aveva attentamente esaminato le sentenze *Mahagében e Dávid* e la successiva 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Gábor Tóth*, ponendo le stesse a raffronto con le sentenze della Cassazione, tra cui spicca, in quanto citata, la n. 10414 del 2011. In quell'occasione, la Corte, dopo aver specificato che le conclusioni cui in precedenza si è giunti andavano ripensate alla luce dei più recenti arresti dei Giudici europei, e dopo aver diplomaticamente affermato che la giurisprudenza della Corte sviluppatasi sino a quel momento «non è in assoluto conflitto» con le posizioni espresse dalla Corte di Giustizia, addiveniva alla formulazione di un principio di diritto in linea con gli approdi della più recente giurisprudenza comunitaria, specificando che:

- qualora si contesti il diritto alla detrazione dell'imposta «in ragione di una supposta inesistenza soggettiva dell'operazione oggetto dell'accertamento» l'onere della prova spetta al fisco, il quale deve 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 da un altro operatore intervenuta a monte della catena delle prestazioni»;

- il diritto alla detrazione non può essere disconosciuto «con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto alla detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri oneri di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, ... »;
- l'amministrazione può assolvere al proprio onere anche servendosi di presunzioni gravi, precise e concordanti, le quali «debbono consistere nella esposizione di elementi obiettivi tali, per la loro idoneità indiziante, da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente», scaricandosi sul contribuente l'onere della controprova qualora l'amministrazione abbia assolto correttamente all'onere che le spetta.

La Cassazione, dunque, nel ricordato arresto, aveva recepito il principio secondo il quale la negazione del diritto alla detrazione non può fondarsi esclusivamente sulle caratteristiche del fornitore, e, quindi, sulla sua qualità di soggetto passivo, sul fatto che costui disponesse o meno dei beni ceduti (e, quindi, sull'adeguatezza della sua struttura), sul suo grado di correttezza fiscale e così via.

4. *La più recente giurisprudenza della Cassazione. La presunzione di mala fede nei confronti di chi abbia iscritto i suoi acquisti in una trama fraudolenta come prova dello scollamento tra giurisprudenza europea e giurisprudenza domestica.*

I percorsi interpretativi di cui si è dato conto vengono non solo ribaditi ma anche affinati nelle più recenti sentenze.

Il punto di partenza del ragionamento (si prende a riferimento la sentenza 24 luglio 2014, n. 16871), vero e proprio *standard* interpretativo che la Corte costantemente utilizza, è che «la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, ... attesa la disciplina del suo contenuto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21. Ed in tali limiti, essa può certamente costituire una prova a favore dell'imprenditore o del professionista nei rapporti con il fisco».

La conseguenza è che, qualora l'Amministrazione ritenga la fattura relativa ad operazioni inesistenti, debba fornirne la prova, anche mediante presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

In caso di fatture soggettivamente inesistenti, è da ritenersi che la dimostrazione «che la prestazione non è stata resa dal fatturante perché sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione, costituisce di per sé, per la sua pregnanza dimostrativa, idoneo elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente», e ciò in quanto «l'immediatezza dei rapporti ... induce, invero ragionevolmente ad escludere in via presuntiva – a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica – l'ignoranza incolpevole del cessionario o committente circa l'avvenuto versamento dell'Iva a soggetto non legittimato alla rivalsa ... ».

La palla passa quindi al contribuente, cui spetta di dover provare «di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'iva versata», risultando, tuttavia, a tal fine irrilevante dedurre che «la merce sia stata consegnata e che la fattura ... sia stata effettivamente pagata, trattandosi di circostanze pienamente compatibili con il modello di frode fiscale posto in essere mediante un'operazione soggettivamente inesistente» o che la contabilità risulta regolare per la parte connessa ai pagamenti effettuati.

Insomma, l'Amministrazione può limitarsi a dare dimostrazione dell'esistenza degli «elementi di fatto della frode» (assenza di struttura del fornitore, non disponibilità della merce, assenza di dipendenti, mancato versamento dell'Iva); essi costituiscono presunzione grave, precisa e concordante della consapevolezza di chi ha iscritto i propri acquisti in una trama fraudolenta; a fronte di ciò, il contribuente deve dare dimostrazione specifica di essere stato incolpevolmente all'oscuro del fatto che i suoi acquisti sono stati effettuati in un contesto fraudolento (analogamente la Suprema Corte nelle sentenze 24 settembre 2014, n. 20088; 24 settembre 2014, n. 20059, laddove si utilizza a dimostrazione del coinvolgimento il fatto che il margine di ricarico ottenuto dall'azienda sui particolari beni acquistati era inferiore rispetto a quello normalmente conseguito; 5 settembre 2014, n. 18767; 17 luglio 2014, n. 16338; 16 luglio 2014, n. 16228; 4 luglio 2014, n. 15331, in cui tuttavia la prova dell'Amministrazione è ravvisata in dichiarazioni di terzi nemmeno allegate, ma inserite e trascritte in essenziale nel p.v.c.; 2 luglio 2014, n. 15044; 18 giugno 2014, n. 13805, laddove si applica il medesimo schema anche agli acquisti da filtri, operatori effettivi quindi, in presenza di una sentenza penale di assoluzione e senza che gli elementi presuntivi addotti mai riguardino la società acquirente, salvo forse l'affermato fatto secondo il quale i pagamenti venivano effettuati in anticipo in modo asseritamente difforme dalla prassi commerciale; 18 aprile 2014, n. 9001; 2 aprile 2014, n. 7650; 26 febbraio 2014, n. 4614; 26 febbraio 2014, n. 4609; 12 febbraio 2014, n. 3105).

Evidente lo scollamento, se ne è già dato cenno, rispetto al modello *Mahagében* e *Dávid*, in cui non assurgono al rango di «elementi oggettivi» idonei a supportare da soli la pretesa le caratteristiche del fornitore, e ciò quand'anche costui non abbia mai avuto a disposizione la merce che ha fornito, sia privo di struttura, di dotazioni, di attrezzature di personale e non abbia adempiuto ai propri obblighi tributari. Secondo la Cassazione, invece, tali circostanze, in ragione dell'«immediatezza» del rapporto tra cedente e cessionario, costituiscono di per sé presunzioni qualificate, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico della parte privata.

Siamo agli automatismi interpretativi che diventano petizioni di principio (sono parole di MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, cit., p. 480, riferite alla giurisprudenza della Corte)? Si tratta, forse, di conclusione un po' eccessiva. Quel che è certo, tuttavia, è che, se il coinvolgimento nella frode di chi si trova ad operare in un contesto fraudolento è presunto, diventa francamente difficile accettare quale prova liberatoria qualsiasi circostanza possa essere addotta dal contribuente a dimostrazione della propria correttezza. Insomma, verrebbe da dire, inutile invocare la buona fede davanti a chi pensa che da fatti ed elementi che riguardano altri possa desumersi con certezza la prova presuntiva della tua mala fede.

Andrea Giovanardi
Università degli Studi di Trento