

Operazioni soggettivamente inesistenti, onere della prova di ripartito tra Fisco e cessionario

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti e di detrazione dell'Iva, per smontare la prova dell'Ente impositore sulla presunta consapevolezza della frode, il contribuente non è tenuto a dover conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore in quanto, al contrario, è sufficiente dimostrare di aver adoperato la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, non potendo essere effettuati i medesimi e complessi accertamenti che di prassi pone in essere l'Amministrazione finanziaria.

L'ordinanza della Cassazione n. 14102/2024

Prima di esaminare nel merito la vicenda processuale, è opportuno premettere che, in generale, si parla di **operazioni soggettivamente inesistenti** in riferimento a quelle operazioni che sono state effettivamente realizzate, ma tra **soggetti diversi** da quelli che risultano dalla relativa documentazione contabile.

Il caso

L'ordinanza della Suprema Corte merita di essere segnalata per aver magistralmente statuito in merito all'**assolvimento dell'onere della prova** della conoscenza (o conoscibilità) di una frode Iva consumata "a monte" nella catena commerciale.

Entrando in medias res, la società contribuente proponeva ricorso avverso un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio recuperava l'Iva (con conseguente irrogazione di sanzioni) in relazione ad acquisti ascrivibili ad operazioni soggettivamente inesistenti intraprese con il fornitore, ritenuto soggetto privo di organizzazione.

Il ricorso della società veniva parzialmente accolto dalla allora Commissione Tributaria Provinciale di Modena in punto di sanzioni, che venivano ridotte al minimo edittale, mentre trovavano rigetto i restanti motivi di contestazione.

Il decisum dei primi Giudici, evidentemente non soddisfacente, spingeva la società contribuente a proporre gravame innanzi la Commissione di secondo grado che, con la sentenza poi impugnata in sede di legittimità, rigettava in toto l'appello, ritenendo soggettivamente inesistenti le fatture di acquisto, sul presupposto dell'assenza di adeguata manodopera da parte del fornitore e della falsità delle fatture di acquisto degli strumenti di produzione (nello specifico, macchine da cucire). Inoltre, a parere dei giudici di seconde cure, non risultavano decisivi gli elementi probatori adottati dalla società appellante, in considerazione del fatto che la stessa aveva ommesso di appurare se, la persona fisica che prelevava la materia prima da lavorare, fosse un reale mandatario o il legale rappresentante del fornitore.

Inter alia, nell'adire i Giudici di Piazza Cavour, la contribuente contestava, per quanto qui interessa, la menomazione della sentenza impugnata nella parte in cui i precedenti giudicanti avevano negato la detrazione dell'Iva per aver ritenuto che l'Ufficio avesse compiutamente assolto all'onere probatorio a suo

carico, in ordine al fatto che la contribuente società cessionaria fosse consapevole della frode Iva consumata “a monte”.

Specificamente, la ricorrente argomentava come l’Ufficio avesse incentrato la propria attività accertativa sull’assenza di organizzazione del soggetto fornitore, non indagando sugli elementi che potessero indurre a ritenere la sua consapevolezza del meccanismo di frode ai fini Iva. Inoltre, deduceva che il requisito della manodopera necessaria ad eseguire il confezionamento e la falsità della fornitura delle macchine da cucire fossero addebitabili alla società contribuente, considerata la piena operatività del fornitore, anche e soprattutto in considerazione del fatto che un contribuente, pur adoperando la massima diligenza richiesta, non può mai disporre degli stessi poteri di controllo dell’Ufficio.

Orbene, la Corte di Cassazione investita della lite, in totale adesione al motivo di doglianza addotto dalla società ricorrente, ha ricordato, come da consolidata giurisprudenza di legittimità, che ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione Iva in relazione a fatture di acquisto emesse da fornitori privi di organizzazione (o da soggetti interposti), l’Ufficio delle imposte è **gravato dall’onere di provare la consapevolezza da parte del soggetto di partecipare ad operazioni che si inseriscono in una frode Iva**, oltre all’oggettiva fittizietà del soggetto interposto. Solo nel caso in cui l’Amministrazione adempia a tale incombenza, l’**onere probatorio** verrà **trasferito** al contribuente, che dovrà provare di aver adoperato la **massima diligenza esigibile** da un accorto operatore commerciale, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Inoltre, per quanto più rileva nella pronuncia in esame, i Giudici hanno avuto l’accortezza di aggiungere che la normale diligenza richiesta al soggetto passivo e le misure che deve ragionevolmente adottare al fine di assicurarsi che non possa essere consapevole di un’operazione di frode Iva commessa “a monte” da un operatore, dipendono dall’esistenza o meno di indizi che gli consentano quantomeno di sospettarne l’esistenza, pur non potendo esigere, da egli, l’adozione di verifiche complesse ed approfondite, come quelle solitamente poste in essere dall’Amministrazione tributaria.

Alcune considerazioni

Prima di esporre alcune considerazioni sull’ordinanza in oggetto, preliminarmente si ritiene utile evidenziare taluni aspetti del principio dell’onere della prova in tema di operazioni soggettivamente inesistenti che, come ormai ben noto, grava esclusivamente sul Fisco.

Secondo **consolidata giurisprudenza**, sono essenzialmente **due** le prove che l’Amministrazione finanziaria deve fornire a sostegno della **contestazione della indetraibilità dell’Iva su fatture ritenute soggettivamente inesistenti**: la prima, valutabile sotto il punto di vista “oggettivo”, concerne la **fittizietà** di almeno uno dei due soggetti coinvolti nell’operazione commerciale; la seconda, qualificabile dal lato “soggettivo”, concerne la **consapevolezza** da parte del cessionario che l’operazione si inserisce in un meccanismo di frode.

Solo dopo che il Fisco abbia dimostrato, anche tramite **elementi indiziari** (purché gravi, precisi e concordanti), la sussistenza di entrambi gli elementi che connotano un’operazione Iva come soggettivamente inesistente, allora l’onere probatorio può **legittimamente** dirsi **traslato** in capo al contribuente contestato, il quale, a sua volta, dovrà fornire la **prova contraria**, ovvero che il fornitore è il soggetto realmente intervenuto nell’operazione e che, per parte sua, ha tenuto una condotta improntata ai canoni della buona fede diligente.

La pronuncia dei Massimi Giudici si mostra rispettosa quanto dei dettami normativi previsti dalla normativa tributaria italiana (in ultimo, l'articolo 7, comma 5-bis del Dlgs 546/1992), quanto della loro interpretazione da parte della recente giurisprudenza di legittimità, anche comunitaria (da ultimo, Corte di Giustizia Ue, causa C-573/22 dell'11 gennaio 2024; idem Corte di Giustizia Ue 1° dicembre 2022, causa C-512/21 e 9 gennaio 2023, causa C-289/22), secondo cui la natura indebita della detrazione d'imposta si configura nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto essere consapevole di aver preso parte, tramite l'operazione di acquisto, ad un meccanismo di evasione Iva commessa dal fornitore (o da interposto soggetto intervenuto nella catena di cessione).

Questa è la ragione per cui si richiede, ad un accorto operatore commerciale, l'adozione di tutte quelle ragionevoli misure da porre in essere al fine di assicurarsi di non essere partecipe di un'operazione fraudolenta.

Per cui spetta al Fisco dimostrare che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che si trattava di una frode. D'altra parte, il soggetto passivo d'imposta **non** ha quei **poteri di indagine e accertamento** che sono, invece, esercitabili dalle autorità fiscali.