

Operazioni soggettivamente inesistenti: le (diaboliche) prove richieste al cessionario in buona fede

Corte di Cassazione, Ordinanze n. 3473 e 3474 del 13 febbraio 2018



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Non ci convincono del tutto le due ordinanze gemelle (**numero 3473** e **numero 3474**) depositate il 13 febbraio 2018 della Sesta Sezione della Corte di Cassazione (Pres. Cirillo, Rel. Luciotti). E ci paiono non esaustivi alcuni commenti, anche autorevoli, sulla stampa, all'indomani del loro deposito.

La questione è quella nota del recupero iva su operazioni solo soggettivamente inesistenti. Le due vicende, analoghe, si chiudono con la soccombenza del contribuente.

La Corte ribadisce che in questi casi *“spetta all'Amministrazione finanziaria, che contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante, anche in via indiziaria, — quindi, «non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente» (cfr. Cass. n. 10414 del 12/05/2011; id. n. 23560 del 20/12/2012 e n. 17818 del 2016), «spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti”*.

Circa la prova a carico dell'amministrazione *"possono rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione"*.

E fin qui siamo nell'ambito di una ricostruzione del tutto condivisibile.

1. Le conclusioni.

Ma non lo è la conclusione del ragionamento, ovvero in definitiva la sentenza.

I Giudici infatti evidenziano come *"al cospetto degli elementi probatori forniti dall'amministrazione finanziaria, come in premessa indicati (tra cui va ricordata, per la sua significatività, la mancanza, in capo alla società emittente le fatture contestate, di una sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione delle prestazioni fatturate), la CTR ha correttamente applicato le disposizioni censurate ed i principi giurisprudenziali sopra enunciati, con la conseguente inversione dell'onere probatorio, dando atto, con accertamento in fatto non censurato (con la conseguenza che là dove la ricorrente pretende una rivalutazione delle risultanze processuali, il motivo è anche inammissibile), che la società contribuente non aveva affatto adempiuto a detto onere"*.

Secondo il nostro modestissimo parere, però, la questione dell'onere probatorio a contrario non è ben trattata né dalla CTR, da quello che viene riferito, né dalla Corte. L'onere probatorio posto a carico del contribuente non è da poco, visto che si deve dimostrare che la situazione fraudolenta non era conoscibile con la normale diligenza. Poniamo allora che il cessionario sia a qualche centinaio di chilometri dal cedente. Può bastare che a due o trecento chilometri di distanza non esista una struttura produttiva per far pagare l'IVA frodata a colui che l'ha già pagata? Può chiedersi a questo soggetto di fare verifiche in loco per ogni acquisto? E se queste circostanze, come accade molto spesso, per logica comune non erano conoscibili (lo saranno anni dopo in seguito ad una indagine della Guardia di Finanza di altra regione, magari) che prova a contrario deve dare il contribuente?

La questione merita a nostro avviso attenzione. Se l'amministrazione ricostruisce una prova della frode occorre fare forse un passaggio in più e dimostrare, se non la *participatio fraudis*, almeno la conoscenza o la conoscibilità della frode.

Nella costruzione della Corte invece se c'è una frode a Torino (e non si trovano strutture produttive) automaticamente si fa pagare l'IVA a un cliente, che l'ha già pagata, e che magari lavora a Palermo. Sul presupposto della mancanza di strutture produttive a Torino. Tutto

logico?

2. L'onere della prova

Nel processo tributario si applica, senza ombra di dubbio, l'articolo 2697 c.c. secondo il quale *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*.

Nella normalità delle vicende giudiziarie che riguardano l'imposizione fiscale, allora, l'onere della prova grava sull'amministrazione. Essa è “parte attrice in senso sostanziale”, infatti. E gli elementi alla base della pretesa, relativamente ai quali esiste l'onere probatorio, ne sono appunto gli elementi costitutivi. Una volta verificato, quindi, il fondamento della pretesa che poggia sui predetti elementi costitutivi, chi deve difendersi invocherà degli elementi negativi a contrario. E' infatti operativo il principio recato dal secondo comma dello stesso articolo 2697 c.c. che prevede *“Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

Ora, la stessa Corte di Cassazione ha sancito che le valutazioni in relazione all'onere probatorio debbono approdare ad un *“risultato coerente con quello derivante dal principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio”*¹. Il criterio del resto è quello che nel giudizio civile si legge all'articolo 2698 per il quale *“sono nulli i patti con i quali è invertito ovvero è modificato l'onere della prova, quando si tratta di diritti di cui le parti non possono disporre o quando l'inversione o la modificazione ha per effetto di rendere a una delle parti eccessivamente difficile l'esercizio del diritto”*.

Non vi è dubbio allora che:

- l'Amministrazione finanziaria, pur essendo formalmente convenuta nel processo, è in realtà la parte attrice in senso sostanziale; facendo valere una pretesa deve pertanto provare i fatti costitutivi del proprio diritto (art. 2697 comma 1 c.c.);
- il contribuente (attore in senso formale, ma convenuto in senso sostanziale) deve invece provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697 comma 2 c.c.).

Questo è lo schema generale che caratterizza l'onere probatorio nel giudizio tributario e che riguarda l'impugnazione degli atti impositivi. Come è il caso di cui trattasi.

Non c'è quindi nel caso specifico nessuna inversione dell'onere probatorio. Inversione che

1 Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9099 del 06/06/2012

si verifica invece a) nei giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte b) nei giudizi relativi all'applicazione di una esenzione o di una agevolazione².

3. Il fondamento e la certezza del diritto

Per quanto sin qui esposto è onere dell'amministrazione provare i fatti costitutivi del proprio diritto. Ovvero i fatti che ne hanno determinato la nascita.

Ma qual è in questo caso il diritto vantato dall'attore sostanziale? Tale diritto non è (come parrebbe dalle due ordinanze) quello a recuperare l'IVA evasa per l'intervento della "cartiera". E' invece il diritto a recuperarla proprio da chi ha comprato da quel soggetto, avendo già pagato l'IVA. L'atto impositivo è infatti a questi destinato e mira a incidere tale soggetto, addirittura sanzionandolo (ovvero ravvisando un comportamento almeno improntato a negligenza, se non a colpa o dolo). E in un giudizio di carattere dispositivo come quello tributario, l'attore soccombe se non risulta provato il fatto costitutivo del diritto che egli intendeva far valere.

E allora la prova deve riguardare la *participatio fraudis* o almeno la conoscenza o la conoscibilità della frode. Provando solo la frode, infatti, si prova sì che l'IVA è stata evasa, ma non si prova il diritto ad esigerla dal cessionario (fino a prova contraria) in buona fede.

L'IVA è infatti un tributo neutrale e la deroga da tale criterio impone un rigore assoluto. Non pare allora improntata a rigore l'affermazione secondo cui *"spetta all'Amministrazione finanziaria, ...di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante, anche in via indiziaria, ...spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto"*.

Ciò determina, come è noto, nella realtà, questo schema:

- ✓ Una indagine della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate scopre l'esistenza di un soggetto emittente fatture per operazioni oggettivamente reali, ma che non assolve agli obblighi di versamento IVA
- ✓ Il classico indizio iniziale è l'inesistenza di strutture operative o logistiche
- ✓ Vengono intercettate tutte le fatture emesse dal soggetto irregolare, anche anni prima
- ✓ Tutti gli acquirenti vengono accertati.

Ora, è davvero necessario che tutti (ribadiamo tutti) gli acquirenti debbano provare la loro

² Luigi Lombardo "Le prove nel processo tributario" relazione al seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia, 21 e 22 ottobre 2016, Università degli Studi di Catania.

buona fede? E quale sarebbe l'elemento che discrimina tra buona fede e conoscibilità della frode? E ancora può essere che questo tipo di recupero abbia assolto all'onere probatorio posto a carico dell'amministrazione?

4. Fatti notori e massime d'esperienza

Secondo una regola storicamente risalente, *notoria non eget probatione*, poiché l'appartenenza del fatto notorio alla cultura media del luogo e del momento in cui si forma la decisione fa sì che esso sia noto o conoscibile dal giudice senza la necessità che le parti ne dimostrino in giudizio l'esistenza. I fatti notori sono disciplinati dall'art. 115, comma 2 c.p.c., il quale dispone che non hanno bisogno di prova "*le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza*".

Se dunque la pretesa dell'amministrazione, per questa prima fase, si ritiene provata con riferimento alla semplice scoperta della frode, occorre porsi un paio di domande:

È davvero possibile che la conoscenza della frode in astratto sia attribuibile a tutti i clienti?

E' fatto notorio che un operatore a Torino possa essere conoscibile, quanto a esistenza di stabilimenti o magazzini, da un acquirente poniamo di Palermo?

In questo caso anzi sembra che la prova a contrario sia insita nel ragionamento alla base dell'atto impositivo. Ovvero se è vero che la norma ammette l'esistenza di fatti che non devono essere provati, rientrando nella comune esperienza, è implicito che la prova contraria non dovrà essere fornita, essendo il ragionamento completamente astratto e inverosimile.

5. La prova dei fatti negativi

Sotto un altro profilo l'impostazione delle due ordinanze si rivela assai debole.

Proviamo a seguire il ragionamento e dunque a entrare nella logica per cui una volta accertata una frode spetta a chi ha comprato da quel soggetto dimostrare che la frode non era da questi conoscibile.

Si tratta quindi di una prova del fatto negativo. Prova che riguarda normalmente l'attore che allega un fatto costitutivo definito negativamente dalla norma, ma in taluni casi può riguardare anche il convenuto, quando egli contesta l'esistenza del fatto definito positivamente nelle allegazioni dell'attore.

E' ben noto al riguardo il principio secondo *cui negativa non sunt probanda*. La dottrina classica infatti escludeva che la dimostrazione del fatto negativo potesse essere fornita con la prova diretta. Essa invece si sarebbe dovuta perfezionare soltanto tramite la prova del fatto positi-

vo contrario. La moderna teoria giuridica invece ammette la prova del fatto negativo, ma le conclusioni non si discostano da quanto appena detto, ovvero si ritiene che la determinazione negativa del fatto da parte della norma che lo prevede non sia idonea a modificare l'onere della prova che spetta alla parte che lo ha allegato.

Anche dal lato della eventuale prova diretta del fatto negativo ci sono non poche perplessità e si richiedono dunque molte cautele.

E' vero infatti che la prova diretta del fatto negativo può essere agevole quando si tratta di una circostanza specifica ed esattamente individuata. Nel caso specifico, per esempio, che la mancanza della conoscenza del fatto che non vi fossero strutture o magazzini nella società venditrice era precluso dalla distanza geografica tra acquirente e venditore. Se questo non è, ovvero se la prova non è codificata o codificabile agevolmente si pone un altro problema: se sono vaghe e indeterminate le sue coordinate spazio-temporali, la prova diventa quasi impossibile. Quando cioè la negazione, nella quale il fatto consiste, ha carattere (più o meno) assoluto, con riferimento al tempo, al luogo, alle persone o ad altre modalità del fatto. Ad es. Tizio non è mai stato in quel luogo, Tizio non ha mai svolto una certa attività ecc. E' intuitivo, infatti, come sia estremamente difficile e talvolta anche impossibile fornire la prova diretta o indiretta dell'esistenza della negazione indeterminata, in quanto occorrerebbe fornire un numero logicamente infinito di prove per dimostrare che mai, o in nessun luogo, o con riferimento a nessuno, si verificato un certo fatto.

Appare, pertanto, condivisibile la soluzione seguita dalla dottrina e dalla giurisprudenza³ in casi simili. Ovvero accettare in questi casi una parziale attenuazione dell'onere probatorio.

La dottrina storicamente ha affermato⁴, infatti, che solo nelle cosiddette negative determinate la prova può essere relativamente facile, mentre essa è di gran lunga più difficile nelle cosiddette negative indeterminate, e soprattutto in questo secondo caso suggeriva di alleggerire l'onere della prova per mezzo di presunzioni fondate sulla "ragione di civile convivenza".

Occorrerà allora – affinché l'onere della prova possa dirsi adempiuto – la prova di alcuni fatti indiziari dai quali il giudice, in via presuntiva, possa desumere la probabilità o la verosimiglianza del fatto negativo indeterminato.

6. Sintesi conclusiva

Tornando allora alle due ordinanze e alla disarmante semplicità con cui si riassumono gli oneri probatori delle due parti in causa con l'Agenzia che prova la frode e il contribuente che deve

3 Vedi ad es. Cass., 13 febbraio 1998, n. 1557; Cass., 20 maggio 1993, n. 5744; Cass., 23 dicembre 1991, n. 13872; Cass., 28 novembre 1992, n. 12746).

4 Matteo Pescatore, *La logica del diritto. Frammenti di dottrina e di giurisprudenza*, Torino, 1883, pag. 100 e ss.

provare la propria estraneità ad essa, vanno a questo punto tirate le fila del ragionamento sotto vari aspetti.

In primo luogo, giusto che la parte pubblica provi la frode. Ma basta questo a sostenere il recupero delle somme per IVA in capo al cessionario? No, sicuramente. E allora poiché si tratta del giudizio su un atto impositivo e quindi nessuna inversione della prova esiste, l'amministrazione dovrà provare il fondamento del proprio diritto, ovvero la partecipazione ovvero la conoscenza ovvero la conoscibilità della frode da parte dell'acquirente. A quel punto, ma solo a quel punto, l'onere di provare il contrario spetterà al contribuente.

In questo scenario verranno in aiuto delle parti le considerazioni basate sulla comune esperienza. E' possibile, come dicevamo, che un acquirente a Palermo debba conoscere una frode a Torino sul presupposto della mancanza di organizzazione di impresa? E' possibile che tutti, proprio tutti i clienti di una cartiera (solo dal lato soggettivo, giacché le operazioni sono effettive) potessero conoscere la frode e siano per il solo fatto di aver acquistato (realmente) chiamati a discolarsi?

La Cassazione inoltre vuole la prova di un fatto negativo. La mancata conoscenza o conoscibilità della frode. Ma nella nostra lunga tradizione giuridica la prova di un fatto negativo è quasi costantemente considerata un'araba fenice, riportandosi piuttosto i giuristi alla prova del fatto positivo contrario.

Anche chi ammette che si possa fornire la prova di un fatto negativo distingue tuttavia due fattispecie. Il fatto negativo per il quale esiste una prova dirimente (Tizio non era in un determinato luogo a una determinata ora) rispetto alla prova di un fatto negativo indeterminato (Tizio non è mai stato in quel luogo). Per questo secondo tipo di prova, anche ammettendola, gli elementi a supporto dovrebbero essere di peso attenuato, basati sulla verosimiglianza e sulla probabilità.

Insomma le due ordinanze non ci convincono affatto, come abbiamo detto in apertura di commento. Ci auguriamo di aver dato qualche argomento di riflessione e di essere usciti da considerazioni semplicistiche che abbiamo invece letto nella motivazione e in taluni commenti.

Una ultima osservazione. Molte volte in questo tipo di cause i giudici di merito escono dall'impaccio con l'affermazione che il contribuente non ha adeguatamente dimostrato la propria non conoscenza della frode. Accade anche in questo caso, almeno per la parte di motivazione della CTR recepita e trascritta dalla Corte. Allora c'è forse da chiedersi: prima di tutte queste acrobazie verbali sull'onere probatorio, una sentenza che apoditticamente afferma che la società contribuente non ha assolto all'onere probatorio contrario può dirsi ben motivata?