

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero: quando sgravio e rimborso - nominalmente diritti - diventano un calvario
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 487

L'esecuzione forzata tributaria dopo le sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 13913 del 2017 e della Corte Costituzionale n. 114 del 2018: cosa cambia
(Dott. Giuseppe Locatelli) pag. 492

Compravendite con cartiere e falsi esportatori abituali: un monito in tema di indizi di conoscenza e conoscibilità
(Dott. Giuseppe Verna) pag. 496

Imposte e tasse - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - Art. 1 del D.L. n. 119/2018 - Chiarimenti
(Circolare 9 aprile 2019, n. 7/E) pag. 512

Imposte e tasse - Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Artt. 6 e 7, comma 2, lett. b), e comma 3, del D.L. n. 119/2018
(Circolare 1° aprile 2019, n. 6/E) pag. 522

Imposte e tasse - Riscossione - Atto di pignoramento - Omessa notificazione della cartella di pagamento - Il pignoramento costituisce il primo atto che manifesta la volontà di procedere alla riscossione di un credito tributario - Interesse ad agire - Conseguenze - Giurisdizione del giudice tributario - Sussiste
(Commissione prov. di Roma 12 dicembre 2018, n. 20668) pag. 541

Accertamento imposte sui redditi e IVA - Accertamento - Diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale - Art. 12, settimo comma, della legge n. 212/2000 - Previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni per consentire al contribuente l'interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria in caso di accessi, ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività del contribuente - Prova di resistenza - Non necessita - Distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati - Non sussiste
(Corte di Cassazione 15 gennaio 2019, n. 701 con nota di Valdo Azzoni) pag. 544

TIA - Tariffa integrata per la gestione dei rifiuti urbani introdotta dall'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006 - Sostituzione della TIA di cui all'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 - Natura giuridica - È un corrispettivo di natura privatistica - Applicabilità dell'IVA - Conseguenze
(Corte di Cassazione 21 giugno 2018, ord. n. 16332 con nota di Eugenio Righi) pag. 552

7

15 - 4 - 2019

anno ottantaseiesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Edizioni Bollettino Tributario - Via Luciano Manara, 1 - 20122 Milano

COMPRAVENDITE CON CARTIERE E FALSI ESPORTATORI ABITUALI: UN MONITO IN TEMA DI INDIZI DI CONOSCENZA E CONOSCIBILITÀ

SOMMARIO: 1. *La caccia al gettito fiscale perduto* – 2. *Elementi irrilevanti di conoscenza o conoscibilità della frode commessa dal contraente* – 3. *Motivazione per relationem ed onere della prova* – 4. *Efficacia probatoria di un "atto pubblico indiretto"* – 5. *Indizi di conoscenza o conoscibilità da parte di un imprenditore della frode IVA perpetrata dal suo contraente.*

1. *La caccia al gettito fiscale perduto*

L'Amministrazione finanziaria e le sue agenzie sono un'istituzione essenziale per la collettività; esse sono preposte alla riscossione dei tributi con i quali funziona la cosa comune – l'Amministrazione dello Stato – che garantisce i servizi indispensabili agli amministrati. Osservazioni critiche e ancor più censure all'Amministrazione vanno proferite con cautela e rammarico.

Tuttavia merita segnalare un *modus operandi* da parte di diverse agenzie finanziarie gravemente illegittimo che, pur nel perseguimento della lotta all'evasione dell'IVA, inietta sgomento negli imprenditori onesti, ostacola lo spedito svolgimento degli scambi commerciali e, in ultima analisi, si ritorce contro la stessa Amministrazione finanziaria, minando la fiducia che essa dovrebbe infondere negli amministrati.

Infatti, particolarmente in alcuni settori merceologici – quali quello della compravendita della carta, di carni, di autovetture usate, metalli preziosi, ma soprattutto di prodotti informatici, caratterizzati a livello europeo da odiose *frodi carosello* e *falsi esportatori abituali*, dove addirittura l'evasore non solo non paga le imposte, ma le incassa dal cliente e le sottrae all'erario omettendone il versamento (1) – si assiste sovente alla seguente condotta da parte della Guardia di finanza e dalle agenzie finanziarie.

Il fisco scopre un evasore fiscale (cartiera o falso esportatore abituale o simili) ed acquisisce, con la redazione di un processo verbale di constatazione, prove documentali dell'evasione. A seconda che l'evasore abbia acquistato in esenzione d'IVA dichiarandosi esportatore abituale senza che ne ricorrano i presupposti o abbia venduto e tenuto per sé l'IVA riscossa dal cliente, la Finanza forma l'elenco, rispettivamente, dei suoi fornitori e dei suoi clienti e trasmette una segnalazione alle agenzie territorialmente competenti per gli accertamenti a carico di

(1) Alcuni anni fa ebbi a scrivere: «*la catena, denominata comunemente frode carosello, viene abilmente utilizzata in un piano criminoso, particolarmente odioso, in quanto fondato non sull'evasione fiscale pura e semplice, anch'essa riprovevole, bensì su una fattispecie più pernicioso: il guadagno illecito mediante la sottrazione artificiosa di imposte corrisposte da altri contribuenti*» (in G. VERNA, *Frode carosello e partecipante ignaro*, in *Boll. Trib.*, 2012, 227).

tali soggetti, cosicché esse possano adoperarsi per acquisire dalle controparti degli evasori, resisi irreperibili o nulla tenenti, il gettito fiscale perduto. Ciascuna agenzia finanziaria, ricevuta la segnalazione, effettua un breve accesso presso il soggetto che le è stato segnalato al fine di acquisire le informazioni che eventualmente tale soggetto si è procurato sulla controparte, le ritiene insufficienti e frutto di scarsa diligenza o favorevoli alle proprie finalità, presume la conoscenza o conoscibilità dell'evasione quanto meno sulla base dell'assioma «*anche se non sapevi, avresti dovuto sapere*»; in alternativa invia a quel soggetto un invito a comparire per assolvere all'obbligo del contraddittorio e per acquisire prove sulle indagini che questi avesse svolto nei confronti dell'evasore.

Emette quindi avviso di *accertamento*, con il pesante corollario di sanzioni, utilizzando elementi che attengono alla condotta e all'assetto organizzativo dell'evasore, risultanti dalla segnalazione ricevuta, eccedendo la mancata diligenza professionale dell'imprenditore nel non averli rilevati.

Tali elementi non sono materialmente conoscibili da parte del soggetto che riceve l'avviso di accertamento (come quelli risultanti solo dall'Anagrafe tributaria o venuti alla luce in occasione di verifiche fiscali posteriormente condotte); oppure, non essendo emersi sospetti (2), quegli elementi non erano stati

(2) «*Certamente - si afferma nella sentenza della Corte Giust. CE, sez. III, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében kft e Dávid c. Nemzeti Adó, in Boll. Trib. On-line - qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso ..., vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità*» (punto 60). L'affermazione trova conferma nelle sentenze di Corte Giust. UE, sez. III, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, punto 50, in *Boll. Trib.*, 2013, 1364, con nota di F. CERIONI, *La Corte di Giustizia UE sancisce l'indetraibilità dell'IVA da parte del fittizio cessionario nelle operazioni inesistenti*; Corte Giust. UE, sez. V, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, *PPUH Stehcamp*, punto 52 (dove si afferma che l'evento che fa sorgere nel soggetto passivo l'obbligo di «*assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di assicurarsi della sua affidabilità*» è l'insorgere «*di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione*»); e ancora Corte Giust. UE, sez. IX, 18 maggio

oggetto di attività di ricerca da parte del soggetto passivo (l'imprenditore - si è scritto - non è anche un poliziotto del fisco) (3).

Non c'è dubbio che alcuni clienti o fornitori in casi manifestamente critici, prima di acquistare o vendere, dovrebbero svolgere indagini sull'affidabilità fiscale della loro controparte, ma ugualmente è indubbio che accertamenti fiscali, generalizzati e sbrigativi, a carico dei clienti o dei fornitori di imprenditori o pseudo imprenditori che frodano l'IVA costituiscono grave illecito sui quali il sistema amministrativo e giudiziario dovrebbe efficacemente intervenire.

Spetta infatti al contribuente compiere un'indagine di routine sui suoi clienti e ulteriori indagini se emergono elementi di sospetto, mentre raggiungere la dimostrazione che tizio è un esportatore abituale o un frodatore fiscale è di esclusiva competenza dell'amministrazione finanziaria (4).

2. Elementi irrilevanti di conoscenza o conoscibilità della frode commessa dal contraente

Gli elementi generalmente adottati dalla Finanza a prova della conoscenza o conoscibilità, in un imprenditore assoggettato ad accertamento per evasione IVA, della frode commessa dal suo fornitore o dal suo cliente sono costituiti: dalla constatata assenza presso la sede del contraente di persone che operano in suo nome o per suo conto; oppure dalla presenza di strutture produttive insufficienti o inadeguate allo svolgimento dell'attività dichiarata, come nel caso in cui la sede dell'impresa sia in realtà un'abitazione; oppure dal rinvenimento di un legale rappresentante che, in quanto "testa di legno" o "uomo di paglia", ignora quasi del tutto l'esercizio dell'impresa cui è preposto; oppure dalla mancanza di un magazzino o di merci necessari per la vendita dei beni indicati nel bilancio o semplicemente fatturati; oppure da altri elementi simili o dalla combinazione di uno o più dei medesimi.

Trattasi di eventi che possono essere conosciuti solo a seguito di materiali ispezioni *in loco* e *de visu*, alle quali l'imprenditore non è assolutamente tenuto se non sorgono sospetti sulla correttezza del suo contraente. L'obbligo di assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di assicurarsi della sua affidabilità

2017, causa C-624/15, *Litdana*, punto 38; entrambe in *Boll. Trib. On-line*. Le sopra riportate affermazioni sono state riprese e condivise da Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23560, punti 8.2 e 11.1, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. trib., 15 dicembre 2017, n. 30148, punto 11, *ivi*, e anche in *Riv. giur. trib.*, 2018, 420, con nota adesiva di M. DAMIANI, *Distribuzione dell'onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti*.

(3) L'epiteto è usato da R. LUPI, *Alla ricerca del "fornitore", tra interlocutore giuridico ed esecutore materiale*, in *Dial. trib.*, 2012, 397-398.

(4) Così, se si imponesse al contribuente di accertare se il suo contraente ha un'adeguata struttura organizzativa, si finirebbe "per imporre al contribuente l'esercizio di un'attività istruttoria, non di rado affatto semplice e gravida di oneri amministrativi, che, invece, dovrebbe far capo esclusivamente all'amministrazione finanziaria" (A. VICINI RONCHETTI, *Indetraibilità dell'IVA in caso di operazioni soggettivamente inesistenti ed obbligo di versamento dell'IVA applicata sulle operazioni attive*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 428).

nasce infatti con l'insorgere di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia europea (5).

Nonostante la vistosa congerie degli eventi sopra indicati, essi, presi singolarmente o nel loro insieme, non assurgono ad indizi (6) valutabili alla stregua dell'art. 2727 c.c., giacché la somma di pochi come di tanti zeri fa sempre zero.

Invero, con riferimento a tali eventi, l'immediatezza del rapporto fra cedente e cessionario quale elemento presuntivo di conoscenza/conoscibilità della frode da parte del secondo, allorché il primo sia una cartiera o *missing trader*, è stata sovente affermato dalla Corte di Cassazione (7). È d'uopo osservare che si tratta di una verità non assoluta, giacché, se così fosse, si sosterebbe un sistema di responsabilità oggettiva (8), da presumere salvo prova contraria.

In diverse compravendite manca il nesso causale che consente di inferire dal fatto noto - il cedente è un *missing trader* - il fatto da provare - il cessionario ne è a conoscenza. L'immediatezza dei rapporti giuoca un ruolo rilevante allorché la merce è consegnata franco magazzino del venditore o quando, prima dell'acquisto e quindi della consegna, la merce è visionata dal compratore in contraddittorio col venditore o semplicemente quando l'acquisto è preceduto da trattative fra i negozianti (che non siano relegati a semplici *e-mail*), circostanze queste che potrebbero consentire, sotto l'aspetto probabilistico, la "conoscenza" da parte del cessionario della

(5) Vedasi Corte Giust. CE cause riunite C-80/11 e C-142/11 del 2012, cit. Ed ancora la medesima Sezione («Qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità») (par. 39). Negli stessi termini si esprimono Corte Giust. UE causa C-277/14 del 2015, punto 52, cit.; e Corte Giust. UE causa C-624/15 del 2017, cit. Per una completa rassegna della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e della Corte di Cassazione in materia di frodi carosello fino al 2013, vedasi A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

(6) Sul concetto e sul contenuto degli indizi ved. P. LEANZA, *Le prove civili*, Torino, 2912, 73 ss.

(7) Basti citare Cass., sez. trib., 22 maggio 2013, n. 12506, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. lav., 5 settembre 2014, n. 18787, punto 1.3.3, *ivi*; e Cass., sez. trib., 18 dicembre 2014, n. 26854, in *Boll. Trib.*, 2015, 699.

(8) La tesi della "responsabilità oggettiva" è stata da tempo respinta dalla Corte Giust. CE, sez. III, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*, in *Boll. Trib. On-line*. Secondo i giudici del Lussemburgo «il diritto di un operatore al rimborso dell'IVA pagata ... deve essere valutato con riferimento all'operazione specifica di cui quest'operatore è stato parte. Le operazioni di cui egli non ha conoscenza e gli atti o gli intenti fraudolenti di altri intervenienti nella catena delle cessioni, la cui implicazione gli sia ignota, non comprometterebbero tale diritto» (punto 35). Di conseguenza - si afferma nel dispositivo - «il diritto di un soggetto passivo ... di detrarre l'imposta sul valore aggiunto non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto».

struttura imprenditoriale del cedente. L'e-commerce, la necessità di contare sulla consegna della merce nei tempi ristretti richiesti dal mercato, la lontananza fra i due contraenti, la fungibilità dei prodotti compravenduti, la convenuta contestualità tra pagamento e consegna costituiscono tutti elementi che contrastano con la c.d. "immediatezza dei rapporti" e quindi con la conoscenza acquisita in virtù di rapporti personali. In questi casi, infatti, non ha senso prima riconoscere, sotto la spinta della giurisprudenza unionale, che è onere della Finanza provare la conoscenza o conoscibilità della frode da parte del soggetto inquisito ed affermare poi che detto onere può essere assolto – in virtù del criterio probabilistico basato sull'immediatezza del rapporto commerciale e assunto a regola generale in tutti i settori merceologici – se si constata che detto soggetto ha ripetutamente negoziato con una cartiera o un falso esportatore abituale.

Certamente la suddetta presunzione può formularsi allorché oggetto di compravendita siano autovetture, carni e animali vivi (tanto per citare le categorie editali a rischio di evasione per frode carosello o simili: D.M. 22 dicembre 2005); non sembra potersi applicare nel commercio telematico di articoli informatici o di carte ad uso ufficio, come di altri prodotti classificati in forza di caratteristiche *standard* e quindi vendibili in base a cataloghi e listini uniformi.

La conoscenza o conoscibilità viene spesso accertata, in aggiunta agli eventi sopra indicati, avendo rilevato che l'imprenditore ha contratto con un soggetto a carico del quale sono stati accertati: mancanza di scritture contabili, omissioni nella presentazione di dichiarazioni fiscali o nel versamento di imposte eventualmente dichiarate, inesistenza di autovetture e di contratti di locazione, commissione di frodi tributarie, ripetuti acquisti presso accertati evasori fiscali, ritiro della partita IVA dopo la cessazione del rapporto commerciale; oppure dal coinvolgimento del legale rappresentante dell'impresa in evasioni fiscali di altre imprese, etc.

Tali elementi informativi, tuttavia, sono rilevabili se si consulta l'Anagrafe tributaria, cui il contribuente non ha accesso. Singolarmente e nel loro insieme, al pari di quelli sopra menzionati e accertabili previo accesso presso gli uffici della controparte, essi non costituiscono neanche indizi, salvo che non si provi la loro effettiva conoscenza, *aliunde* acquisita, da parte del soggetto inquisito.

È palese che tutti gli eventi sopra elencati non possono entrare e, comunque, nell'assoluta generalità dei casi, non entrano nella sfera di conoscenza o di conoscibilità di un normale imprenditore.

Erroneamente la Corte di Cassazione ha affermato che nelle vendite ad esportatori abituali, che hanno rilasciato al cedente la dichiarazione d'intento al fine di ricevere la fattura non ivata, «la non imponibilità, subordinata all'art. 8, lett. c), ... viene meno qualora si accerti che i beni non sono stati effettivamente esportati» (9).

(9) Cfr. Cass., sez. trib., 31 marzo 2015, n. 6509, in *Boll. Trib. On-line*, ma, nello stesso errore di confondere le vendite ad esportatori abituali (primo comma, lett. c), dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) con quelle destinate all'esportazione o intracomunitarie (primo comma, lett. a) e b), sono cadute

È noto che non sono imponibili le cessioni e le prestazioni fatte a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate o intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare senza pagamento di IVA (art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Tali soggetti – i cessionari – possono invocare la non imponibilità per importi che non eccedano i corrispettivi delle cessioni fatte all'esportazione o assimilate o intracomunitarie nell'anno solare precedente (art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972). Con l'art. 1, lett. a), del D.L. 28 dicembre 1983, n. 346 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 87), il *plafond* che può essere utilizzato dal cessionario per acquistare senza IVA è costituito dalla somma dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione effettuate e registrate nell'anno precedente a condizione che essa non sia inferiore al dieci per cento del volume degli affari. Ne consegue che l'operatore che si avvale della facoltà di acquistare beni non gravati da IVA non è tenuto a venderli all'estero o in Paesi della UE, essendo sufficiente che egli rispetti la proporzione di uno a dieci fra tali vendite e il totale di tutte le sue vendite.

3. Motivazione per *relationem* ed onere della prova

Come si è in precedenza rappresentato, l'accertamento IVA notificato all'imprenditore che ha un contratto con un evasore fiscale è sovente conseguenza di una segnalazione fatta dall'ufficio tributario che ha emesso il processo verbale di costatazione a carico dell'evasore; generalmente la segnalazione riporta una serie di violazioni e irregolarità contestate all'evasore. È questa la fattispecie da esaminare, giacché *nulla quaestio* si pone se l'accertamento IVA porta in allegato il suddetto processo verbale di costatazione (o se comunque esso è stato in precedenza notificato all'imprenditore).

Infatti l'art. 7, primo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), stabilisce che, «se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama».

Invero l'assioma, introdotto nelle varie leggi di imposta, è stato ampliato nell'espressione «se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale»; l'inosservanza è sanzionata con la nullità dell'atto (vedasi, per esempio, l'art. 56, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Deve innanzi tutto osservarsi che, se la riproduzione del contenuto essenziale è affidata all'ufficio

le sentenze di Cass., sez. trib., 20 giugno 2008, n. 16819, in *Boll. Trib.*, 2009, 1467, con nota di G. CHIARIZIA, *Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento: la Corte di Cassazione consolida il principio della responsabilità del cedente consapevole della falsità della dichiarazione*; Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12571, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7389; Cass., sez. trib., 12 marzo 2014, n. 5679; Cass., sez. VI, 28 aprile 2014, ord. n. 9324; Cass., sez. trib., 15 maggio 2015, n. 9940; Cass., sez. trib., 20 giugno 2014, n. 14072; nonché Cass., sez. VI, 9 gennaio 2015, ord. n. 176, tutte in *Boll. Trib. On-line*, nonché Cass., sez. trib., 15 maggio 2015, n. 9940, *ivi*.

tributario che ha agito nei confronti dell'evasore fiscale, l'ufficio tributario che emette l'accertamento a carico dell'imprenditore suo contraente svolge un ruolo meramente attuativo, nel senso che si limita a riportare nel proprio accertamento le informazioni ricevute. La determinazione di ciò che è essenziale ai fini dell'accertamento a carico dell'imprenditore è lasciata quindi alla discrezionalità tecnica dell'ufficio tributario che ha indagato sul suo cliente o sul suo fornitore. Trattasi di attività che, ai fini del pieno esercizio del diritto di difesa costituzionalmente tutelato, deve essere vagliata dall'imprenditore cui è stata notificata la pretesa tributaria in quanto l'estrazione del contenuto essenziale può essere affetta da omissioni ritenute erroneamente irrilevanti ed è comunque basata su elementi scelti da un ufficio fiscale che, nei confronti dell'imprenditore, è territorialmente incompetente e al quale è stata affidata tutt'altra indagine.

È stato autorevolmente affermato che «la motivazione dell'atto deve compiutamente indicare anche la causa petendi, e non può esaurirsi nell'enunciazione di una imposizione fiscale di per sé soggetta a verifica processuale eventuale ex post, ma deve dare conto degli elementi di fatto e istruttori procedurali e del fondamento di legalità che rendono da un lato trasparente il buon andamento (art. 97 Cost.) e, dall'altro, contribuiscono in modo potente alla deflazione del contenzioso in materia tributaria, rendendo subito pienamente controllabile l'operato della Pubblica Amministrazione» (10).

Ove al contrario si sostenesse che l'avviso di accertamento espressamente basato su un processo verbale o altro atto ignoto al contribuente, ma di cui è stato riprodotto il contenuto essenziale, non è nullo per omessa motivazione in quanto, almeno apparentemente, si snoda nel rispetto del requisito sostanzialmente prescritto dal legislatore, l'atto, cui l'avviso fa riferimento, deve comunque essere prodotto in giudizio ai sensi dell'art. 23, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, incombendo sull'ufficio tributario l'onere di provarne l'esistenza. Su tale atto (il richiamato processo verbale di costatazione), infatti, si basa la pretesa erariale, e al soggetto presunto debitore deve essere consentito l'esercizio del diritto di difesa, che può concretizzarsi attraverso il controllo se è stato effettivamente riprodotto il contenuto essenziale del documento posto a base della pretesa creditoria e attraverso la verifica se esso contenga l'indicazione di circostanze favorevoli al medesimo presunto debitore.

«La giurisprudenza pressoché unanime e la dottrina maggioritaria sostengono che le prove della pretesa tributaria non devono necessariamente essere indicate nell'avviso di accertamento, incombendo il relativo onere all'ufficio finanziario nel corso del giudizio promosso dal contribuente: motivazione e prova hanno, infatti, natura e funzione diverse. La prima consiste nella descrizione delle ragioni poste a fondamento della pretesa erariale; essa non deve convincere il contribuente della fondatezza della pretesa, ma fornirgli l'iter

(10) Cfr. Cass., sez. trib., 21 novembre 2018, n. 30039, punto 12, in *Boll. Trib.*, 2019, 218, con nota adesiva di B. AIUDI, *Il punto sulla motivazione dell'avviso di accertamento*.

logico giuridico seguito dall'ufficio, cosicché egli possa esercitare, in riferimento a tale iter, il suo diritto di difesa. Non per niente il difetto di motivazione di un atto emesso dall'Amministrazione finanziaria rende nullo l'atto medesimo e di conseguenza non si pone nemmeno il problema di fornire la prova contraria. La prova consiste, invece, nella dimostrazione della fondatezza di quelle ragioni, sulla base dei documenti e delle presunzioni utilizzate in sede accertativa dall'ufficio» (11).

Risulta quindi confermato che l'ufficio tributario – pur indicando nell'avviso di accertamento il contenuto essenziale del processo verbale di costatazione o di un altro atto, ignoto al contribuente, che costituisce il nerbo della motivazione, cosicché la pretesa tributaria risulti definita in ordine all'an e al *quantum debeatur* – deve produrre in giudizio, a richiesta del contribuente e ai sensi del citato art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, l'atto cui fa riferimento e su cui fonda il proprio credito. Solo in tal modo l'ufficio finanziario dà la dimostrazione della legittimità della propria pretesa, consente al contribuente di esercitare il diritto di difesa e al giudice di svolgere il sindacato di merito.

Infatti «l'uso di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola disposizioni che regolano l'accertamento e il principio del contraddittorio né il riparto dell'onere probatorio, ... purché tale documentazione sia resa nota al contribuente ed esibita in giudizio» (12).

4. Efficacia probatoria di un "atto pubblico indiretto"

Il riferimento, fatto in un processo verbale di costatazione ad altro processo verbale di costatazione non prodotto, ma solo riportato nei suoi elementi essenziali, fa sorgere la questione di maggior rilievo che viene affrontata in questo scritto.

Come è noto, «l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti» (art. 2700 c.c.).

«L'ordinamento attribuisce siffatta potestà agli organi della polizia giudiziaria italiana e, conseguentemente, il rapporto della polizia greca non spiega la particolare efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c. in relazione agli atti o fatti che l'autore attesti di avere compiuto o constatato direttamente» (13).

Suole affermarsi che fanno piena prova i fatti che sono stati percepiti con uno dei cinque sensi materiali del pubblico ufficiale (14). Aspetti essenziali di un atto pubblico sono la sua natura di documento redatto secondo determinate formalità e la sua pro-

(11) Cfr. B. QUATRARO, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2009, 507.

(12) Cfr. Cass., sez. trib., 8 novembre 2010, ord. n. 22724, punto b, in *Boll. Trib. On-line*.

(13) Così Cass., sez. III, 20 maggio 1999, n. 4915, in *Boll. Trib. On-line*.

(14) La vista, l'udito, il tatto, il sapore e l'odore, che possono avere come oggetto documenti, atti materiali, dichiarazioni, stato delle cose, prodotti merceologici e beni in generale.

venienza attestata dallo stesso pubblico ufficiale che ha redatto il documento. «Le altre informazioni contenute nel documento sono liberamente valutabili quali semplici indizi» (15). «Nessun valore possono avere i giudizi e gli apprezzamenti formulati dal pubblico ufficiale rogante nella redazione dell'atto» (16). «Alle circostanze di fatto che il verbalizzante segnali di avere accertato nel corso dell'inchiesta per avere appreso del reato o a seguito di ispezione di documenti, la legge non attribuisce alcun valore probatorio preconstituito, neppure di presunzione semplice, ma il materiale raccolto può essere liberamente apprezzato dal giudice» e non richiede la prova contraria da parte del soggetto verificato dal pubblico ufficiale (17).

È quindi da escludere che il contenuto della segnalazione che un pubblico ufficiale, come è l'appartenente al corpo civile o militare dell'Amministrazione finanziaria, possa essere assunto ad elemento di prova; è solo un indizio che unitamente ad altri può concorrere alla formazione della volontà del giudicante e da questi è liberamente valutato (18).

La corrispondenza intercorsa tra un pubblico ufficiale e un altro pubblico ufficiale nel quale il primo segnala al secondo quanto accertato nell'esercizio delle sue funzioni e il secondo menziona tale segnalazione in suo atto non assurge né ad atto pubblico, né a prova documentale, né a prova testimoniale. Non è *prova documentale* fin tanto che non sia prodotta in giudizio la segnalazione ricevuta, con l'indicazione di chi l'ha redatta e la sua firma (art. 2702 c.c.) e, ove fosse prodotta, prova l'elemento materiale estrinseco (cartaceo) della scrittura, ma non quello intrinseco ovvero la veridicità del suo contenuto e quindi di quanto in esso descritto (art. 2702 c.c.) (19). Anche volendo considerare la corrispondenza intercorsa quale *testimonianza* (impropria), stante il divieto di utilizzare tale prova nel processo tributario (art. 7, quarto comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), la segnalazione riprodotta in un processo verbale di constatazione può assurgere a mero indizio (20).

La sentenza 9 aprile 1999, n. 215, delle Sezioni Unite della Suprema Corte (21) calza a pennello: «non tutti gli atti formati da pubblici ufficiali sono atti di fede privilegiata ai sensi dell'art. 2699 cod. civ.: rientrano nella previsione della norma soltanto gli atti che i pubblici ufficiali formano nell'esercizio di pub-

bliche funzioni certificative di cui siano investiti dalla legge ... In particolare ... deve esser ritenuta non riducibile nel paradigma degli atti integranti espressione di funzioni certificative la corrispondenza che i pubblici ufficiali si scambiano fra loro».

La segnalazione fatta da un ufficio tributario ad altro delle violazioni riscontrate a carico di un contribuente che ha commerciato con un altro non concreta l'accertamento di fatti caduti sotto i sensi materiali di nessuno dei due uffici finanziari! Non ha quindi rilevanza alcuna l'esibizione in giudizio della segnalazione, vuoi operata spontaneamente dall'ufficio ricevente, vuoi su ordine del giudice tributario ai sensi dell'art. 210 c.p.c.

5. *Indizi di conoscenza o conoscibilità da parte di un imprenditore della frode IVA perpetrata dal suo contraente*

Come non è possibile redigere un elenco esaustivo degli elementi adducibili dalla Guardia di finanza che non assurgono a dignità di prova, parimenti è impossibile elencare tutte le prove che possono condurre il giudice ad accogliere la tesi erariale sulla conoscenza o conoscibilità della frode da parte dell'imprenditore che ha contratto con l'autore della frode stessa.

Occorre premettere che la prova della conoscenza o conoscibilità spetta comunque al fisco come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia europea (22) e dalla Suprema Corte (23). «Merita anche rammentare che non esiste nel nostro ordinamento giuridico e tanto meno nel c.d. *statuto dell'imprenditore un obbligo di solidarietà con la pubblica amministrazione nella ricerca degli evasori fiscali, ma solo il dovere di non favorirne l'attività, espressione del generale divieto di agevolare anche passivamente attività illecite. Il contribuente/imprenditore non può e non deve sostituirsi all'amministrazione finanziaria, la quale per sua natura e in ragione del suo apparato organizzativo, dispone di strumenti di indagine adeguati e penetranti che possono permettere agevolmente di comprendere se un soggetto sia o meno in realtà una cartiera e/o rispetti i propri obblighi fiscali*» (24).

Si è recentemente assistito ad un esplicito superamento da parte della Suprema Corte del rigore in precedenza espresso nel ritenere sufficiente la prova da parte dell'Amministrazione della «*sola qualità og-*

(15) Cfr. P. LEANZA, *op. cit.*, 128.

(16) Cfr. Cass., sez. III, 14 aprile 2000, n. 4844, in *Dir. e giust.*, 2000, fasc. 16, 18.

(17) Cfr. Cass., sez. III, 25 giugno 2003, n. 10128, in *Rep. foro it.*, 2003, *Prova documentale* [5310], n. 34.

(18) Cfr. Cass., sez. III, 28 luglio 2017, n. 18757, in *Rep. foro it.*, 2017, *Prova testimoniale* [5330], n. 2.

(19) Cfr. M. CONTE, *Le prove civili*, Milano, 2005, 107 ss.; e P. LEANZA, *op. cit.*, nota 5, 152 ss.

(20) Cfr. Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, n. 7707, in *Boll. Trib.*, 2013, 1346, con nota di F. BRIGHENTI, *Le dichiarazioni (scritte) di terzi nel processo tributario ("indizi da corroborare con altri elementi")*; e Cass., sez. VI, 12 marzo 2015, ord. n. 5018, *ivi*, 2015, 629 («con il valore proprio degli elementi indiziari, ... possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione»).

(21) In *Rep. foro it.*, 1999, *Prova documentale* [5310], n. 44.

(22) Cfr. Corte Giust. CE cause riunite C-80 e C-142/11 del 2012, punto 65, *cit.*; Corte Giust. CE, sez. III, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, punto 43, in *Boll. Trib.*, 2013, 1688; e Corte Giust. UE causa C-277/14 del 2015, punto 50, *cit.*

(23) Cfr. Cass. n. 23560/2012, punto 7.2, *cit.*; Cass., sez. trib., 24 maggio 2013, n. 12961, punto 9.17, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. trib., 18 giugno 2014, n. 13803, punto 3.6, *ivi*; Cass. n. 18787/2014, punto 1.3.7, *cit.*; Cass. n. 26854/2014, *cit.*; Cass., sez. un., 12 settembre 2017, n. 21105, punto 5.3, in *Boll. Trib.*, 2017, 1613, con nota di B. AIUDI, *Sui doveri di diligenza e sull'onere della prova posti a carico del contribuente che intenda avvalersi dello speciale regime IVA del margine di utile*; Cass., sez. VI, 27 ottobre 2017, ord. n. 25538, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. trib., 13 dicembre 2017, n. 29873, *ivi*.

(24) Riprendo qui quanto ebbi a scrivere in *Il dilemma nelle frodi carosello: lotta all'evasione o tutela del contribuente onesto?*, in *Boll. Trib.*, 2015, 668.

gettiva di cartiera nel soggetto interposto" (25), come si è consolidato l'indirizzo di porre a carico della stessa Amministrazione l'onere di provare anche solo in via indiziaria la consapevolezza da parte del contribuente, "tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione", che l'operazione si inseriva in una evasione di imposta "in base a elementi oggettivi e specifici" in quanto "egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (26).

Potrebbe forse ritenersi che un imprenditore accorto – ma in questo caso si dovrebbe individuare la norma che sanziona l'imprenditore che, pur comportandosi correttamente, non sia "accorto" – debba, prima di stringere rapporti con controparti commerciali, assumere informazioni sulla loro condotta fiscale e non soltanto sulla loro diligenza nelle consegne se sono fornitori e nei pagamenti se sono clienti (27), spesso ritenute fiscalmente irrilevanti (28). In questo caso va anche tenuto conto che l'apertura di un fascicolo, cartaceo o telematico, dove inserire l'attestazione del VIES e la visura camerale che evidenzia l'anno di costituzione, l'oggetto dell'attività, il numero dei dipendenti e il deposito del bilancio d'esercizio (se società di capitali), può apparire adempimento di estrema facilità e impegno, con forte attenuazione, però, se l'imprenditore abbia centinaia o migliaia di clienti e fornitori e tale adempimento debba essere assolto ogni anno.

(25) Cass., sez. trib., 20 aprile 2018, n. 9851, punto 6.13, in *Boll. Trib. On-line*.

(26) Cass., ult. cit., punto 6.10 e principio di diritto enunciato al punto 7; cfr. anche Cass., sez. trib., 5 aprile 2019, n. 9588, punto 2.2, in *Boll. Trib. On-line*, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare ... 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".

(27) Indagini perfettamente comprensibili argomentando ex art. 1176 c.c.

(28) Quale la prova della regolarità dell'operazione con riferimento alla consegna, al pagamento e alla registrazione, che è del tutto svilita da Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377; Cass., sez. trib., 11 marzo 20110, n. 5912; Cass. n. 18787/2014, punto 1.3.7, cit.; Cass. n. 26854/2014, cit.; e Cass., sez. trib., 9 settembre 2016, n. 17818, tutte in *Boll. Trib. On-line*.

Giova anche affermare, in contrasto con alcuni accertamenti emessi dall'Amministrazione finanziaria, che la richiesta dei bilanci d'esercizio è emblematica di una certa regolarità formale, ma non comporta l'obbligo del richiedente di sottoporli ad analisi critica, al fine di rilevare, per esempio, quale elemento di sospetto, una ridotta economicità della gestione per l'elevata incidenza dei costi sui ricavi.

Rimane la prova più convincente che l'Amministrazione finanziaria possa dare: quella della compravendita avvenuta a prezzi inferiori al valore normale, prova che raramente viene offerta giacché costringe gli accertatori a compiere indagini di mercato, nonostante che essa addosserebbe al contribuente una responsabilità solidale per l'IVA non versata dal suo fornitore ai sensi dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, e impedisce di gravare l'accertamento di sanzioni.

Non è consentito stilare, in definitiva, una regola generale, ma possono trarsi deduzioni a seconda delle circostanze che emergono. L'assenza di personale dipendente, la mancata pubblicazione dei bilanci per una società di capitali, l'età avanzata del legale rappresentante per ridurre la sua responsabilità penale, la coincidenza fra indirizzo di quest'ultimo e la sede dell'impresa, il pagamento delle merci acquistate richiesto in via anticipata dal fornitore affinché questi, se privo di mezzi finanziari, possa provvedere ad approvvigionarsi, la frequente richiesta dell'esportatore abituale affinché la merce comprata sia consegnata direttamente a soggetti nazionali, pur non assurgendo singolarmente a prova di conoscenza o conoscibilità, costituiscono indizi che onerano il diligente imprenditore ad assumere informazioni sulla sua controparte, richiedendole, per esempio, la prova della presentazione della dichiarazione IVA e del versamento di imposte, copia di un contratto di locazione, prova delle esportazioni se esportatore abituale.

In definitiva deve pretendersi che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria adottino condotte guidate dai recenti indirizzi della Corte di Cassazione ed utilizzino pertanto, a dimostrazione della conoscenza e ancor più della conoscibilità della frode commessa dal contraente dell'imprenditore, fatti e circostanze che, al momento della conclusione del contratto, costui avrebbe dovuto apprendere nello svolgimento dei compiti richiesti dall'esercizio dell'impresa.

Dott. Giuseppe Verna