

**OPERAZIONI INESISTENTI
REQUISITI DI MOTIVAZIONE DELL'ACCERTAMENTO E ONERI PROBATORI NEL
GIUDIZIO TRIBUTARIO**

I. L'obbligo di motivazione degli atti tributari in genere è stabilito dall' art.7 della legge 27 luglio 2000, n.212 che ha esteso alla materia tributaria i principi di cui all'art.3 della l. n.7 agosto 1990, n.241.

Ai sensi dell'art.7 cit. la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione e, qualora vi si faccia riferimento ad un altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Per quanto concerne gli avvisi di accertamento, vigono gli artt.42 del d.P.R. n. 29 settembre 1973, n.600, in tema di imposte sui redditi, e 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, in tema di Iva.

La motivazione assolve ad una pluralità di funzioni: consente all'amministrazione di ripensare la propria determinazione prima che la stessa sia esternata; consente al destinatario dell'atto di conoscere l'iter logico giuridico seguito dall'amministrazione e così di valutare se prestare acquiescenza al provvedimento o se impugnarlo e, in quest'ultima ipotesi, di enunciare in modo compiuto i motivi di ricorso; consente al giudice di fronte al quale l'atto sia impugnato di valutarne la legittimità.

La Corte di Cassazione, con sentenza n.30039 del 21 novembre 2018, ha affermato che l'obbligo di motivazione è soddisfatto quando il contribuente è posto nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "petitum" e nella "causa petendi", mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo.

La Corte ha preso le distanze dall'orientamento evocativo della configurazione dell'avviso di accertamento come *provocatio ad opponendum*, in base alla quale, il discorso motivazionale può esaurirsi nella enunciazione dei criteri astratti sulla base dei quali l'avviso di accertamento è stato emesso venendo poi rimessa alla fase processuale la questione della prova della correlazione tra l'enunciazione astratta e la concreta sussistenza dei fatti fondanti l'accertamento. Le ragioni di non condivisibilità di tale configurazione sono le seguenti. Un avviso di accertamento astratto e avulso dalla ricostruzione degli elementi concreti fondanti l'obbligazione tributaria, basato sulla enunciazione di una causa petendi ampiamente integrabile con gli elementi di fatto e probatori della fattispecie concreta in sede di eventuale, successiva, impugnazione giudiziale, è da ritenersi in contrasto con la lettera e la ratio del citato **art.7 della legge 2000, n.212**. Una siffatta configurazione dell'obbligo motivazionale conduce a considerare sufficiente una motivazione quand'anche inidonea a rendere in tutto comprensibili i termini della pretesa tributaria, una motivazione che non garantisce il pieno dispiegarsi delle facoltà difensive del contribuente né una corretta dialettica processuale e, in ultimo, una motivazione che non assicura,

nel rispetto dei principi costituzionali di legalità e buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente, trasparente e congrua alle finalità della legge.

Per altro verso, la Corte ha sottolineato che l'obbligo di motivazione non può essere inteso in senso formalistico. Non può quindi considerarsi violato l'obbligo di motivazione per il solo fatto che non siano indicate le norme di riferimento quando le stesse sono chiaramente evincibili; non è necessario che l'atto dia conto di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio, purché siano indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento.

Come ricordato, se l'avviso di accertamento si basa su atto presupposto, l'atto deve essere allegato all'avviso. L'obbligo motivazionale può essere soddisfatto anche mediante la trascrizione dell'atto. E' sufficiente la trascrizione delle parti dell'atto presupposto necessarie alla comprensione degli elementi essenziali della ripresa (Cass., n.4180 del 21 febbraio 2018). E' poi sufficiente il mero richiamo all'atto presupposto in caso si tratti di atto già conosciuto o conoscibile da parte del contribuente. Se l'avviso di accertamento richiama un atto il quale a sua volta richiama un altro atto, nel caso cioè di motivazione doppiamente *per relationem*, l'art. 7 dello Statuto del contribuente impone che tutti gli atti richiamati siano allegati (Cass. 12394 del 22 agosto 2002).

Si evidenzia che la Corte di giustizia, con sentenza del 16 ottobre 2019, in causa C-189/18, relativa a fattispecie di disconoscimento del diritto alla detrazione Iva motivato con il fatto che, a seguito di un controllo presso il fornitore del contribuente, era stata ritenuta sussistere una frode fiscale, ha stabilito che “qualora l’Amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti nell’ambito di procedimenti penali e di procedimenti amministrativi connessi, avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo, il principio del rispetto dei diritti della difesa esige che quest’ultimo, durante il procedimento di cui è oggetto, possa avere accesso a tutti questi elementi e a quelli che possano essere utili alla sua difesa” a meno che obiettivi di interesse generale – tra i quali quello di riservatezza del terzo e quello dell'effettività dell'azione repressiva dell'amministrazione- giustifichino la restrizione di tale accesso. La Corte di giustizia riconosce al contribuente un diritto inviolabile di conoscere gli atti relativi al terzo. Diritto fondato sull’articolo 47 della Carta dell’Unione Europea, che sancisce il principio secondo cui ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un giudice. Fa parte di tale principio quello “della parità delle armi ... , in quanto è un corollario, come, segnatamente, il principio del contraddittorio, della nozione stessa di equo processo, [ed esso] implica l’obbligo di offrire a ciascuna parte una possibilità ragionevole di esporre la propria posizione, comprese le proprie prove, in circostanze che non la pongano in una situazione di svantaggio rispetto all’avversario”.

II. L'obbligo di motivazione deve essere soddisfatto *ab origine*.

La motivazione è, in altri termini, un requisito intrinseco dell'atto.

Non è ammessa cioè la motivazione postuma.

L'espressione motivazione postuma comprende sia l'integrazione della motivazione effettuata attraverso un autonomo provvedimento di convalida sia l'integrazione della motivazione mediante atti processuali o comunque scritti difensivi (ipotesi, questa, alla quale la prima si riporta allorché l'atto di convalida intervenga in pendenza di giudizio).

Ostano all'ammissibilità della motivazione postuma, l'art.3 della l.241/1990, il quale, facendo riferimento alle ragioni che "hanno determinato" la decisione dell'amministrazione, correla il dato temporale della motivazione al momento della emanazione dell'atto; l'art. 18 del d.lgs. 546/1992, il quale, imponendo al contribuente di specificare nel ricorso introduttivo di primo grado, i motivi di impugnazione, presuppone che l'atto dia conto delle ragioni della pretesa (altrimenti il ricorso non potrebbe che essere, in tutto o in parte, "al buio"); gli artt.23 e 32 del d.lgs. n.546 del 1992 che, consentendo all'amministrazione di produrre in giudizio gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e di dedurre di nuovi nei limiti di quanto consequenziale ai motivi di ricorso, presuppongono che detti elementi siano compiutamente indicati nell'avviso. Con le parole di una non risalente sentenza della Corte, "l'avviso di accertamento privo, in violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, di una congrua motivazione è illegittimo, senza che la motivazione possa essere "integrata" in giudizio a ciò ostando la natura impugnatoria del processo tributario" (Cass. n. 12400 *del*21/05/2018).

Va precisato che non sussiste violazione del divieto di integrazione della motivazione, per un verso, allorché l'amministrazione si limiti ad illustrare meglio e valorizzare quanto esposto nell'atto impugnato, in modo da cercare di convincere il giudice della correttezza della pretesa impositiva -in questo caso si tratta di legittima esplicazione di attività difensiva e non di esposizione di ulteriori ragioni a fondamento della pretesa- e, per altro verso, allorché l'amministrazione sostituisca l'atto carente di motivazione con un atto nuovo e motivato, sia pure identico quanto alla parte dispositiva, nell'esercizio del potere di autotutela e sul pacifico presupposto per cui il potere di accertamento non si consuma con l'emanazione dell'atto annullato.

Merita rilevare, con riferimento all'art.21 octies della l. 241/1990 (secondo cui "non è annullabile il provvedimento amministrativo emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"), che la tesi per cui detto articolo consente di non dichiarare illegittimo per originaria carenza motivazionale l'atto amministrativo che emerga essere nella sostanza corretto, è considerata non estensibile dalla giurisprudenza di legittimità alla materia tributaria. La Corte conferma infatti la tesi tradizionale per cui l'atto deve essere motivato *ab origine* e, ove non lo sia, deve, per ciò stesso, essere dichiarato illegittimo essendo l'art.21-octies inapplicabile riguardo alla motivazione dell'atto tributario (v. Cass. n. 34407 del 23/12/2019, punti 1 e 3.1 della motivazione; 4388 del 14/02/2019). Nello stesso senso la prevalente dottrina tributaristica sulla base di una pluralità di argomenti: la motivazione è

imposta a pena di nullità dal comma 3 dell'art. 42 del d.P.R. 600/1973 e dal comma 2 dell'art. 56 del d.P.R. 633/1972, comma 2, e il che, alla luce della lettura sistematica dell'art. 21-octies e del precedente art. 21-septies (secondo cui a motivazione è il provvedimento è nullo quando manca degli elementi essenziali e "negli altri casi espressamente previsti dalla legge"), porta all'inapplicabilità del primo; l'attività impositiva, sebbene vincolata nell'an, comporta di regola, apprezzamenti e valutazioni quanto al procedimento logico-giuridico di determinazione in rettifica della base imponibile, con la conseguenza che in assenza di (adeguata) motivazione l'atto non palesa che il relativo contenuto non avrebbe potuto essere diverso.

III. Il divieto di integrazione della motivazione dell'atto si correla alla differenza tra motivazione e prova della sussistenza dei presupposti impositivi risultanti dalla motivazione.

Fermo che l'avviso deve indicare gli estremi e le ragioni della ripresa a tassazione (deve cioè essere motivato), ove il contribuente contesti la sussistenza delle ragioni affermate dall'amministrazione, sorge per quest'ultima l'onere di dimostrarne l'esistenza.

Non vi può essere sovrapposizione tra i due aspetti. L'onere della prova riguarda i fatti attestati nella motivazione.

L'art. 23 del d.lgs. 546 del 1992 stabilisce che all'atto della costituzione in giudizio, l'ufficio deve depositare "i documenti offerti in comunicazione". Per quanto detto finora, tali documenti non possono essere altri se non quelli relativi a fatti esposti nella motivazione.

Una volta che l'ufficio abbia assolto al proprio onere, spetta al ricorrente di provare il contrario.

Si evidenzia qui la differenza tra la tesi dell'atto impositivo come compiuta esposizione dei termini della pretesa tributaria e la tesi dell'atto impositivo come *provocatio ad opponendum*: nel processo non si discute del rapporto tributario alla base dell'accertamento ma del fondamento della pretesa erariale per come definita nei relativi presupposti di fatto e di diritto nel provvedimento impugnato.

IV. Per quanto concerne, in particolare, gli atti di accertamento relativi ad operazioni inesistenti, quanto sopra si traduce in ciò che:

-l'amministrazione deve indicare, nella motivazione, i fatti per cui ritiene inesistente una determinata operazione, anche in riferimento agli atti istruttori compiuti. Occorre ricordare che ai sensi dell'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, in tema di Iva, ed ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/ 1973, in tema di imposte sui redditi, è consentito all'amministrazione di avvalersi di elementi presuntivi (Cass. n.14237 del 07/06/2017). Se i fatti o gli elementi presuntivi sono stati ricavati da indagini compiute presso terzi, il verbale di tali indagini deve essere o allegato all'avviso di accertamento o vi deve essere trascritto per le parti essenziali, "per tali dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente — e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale — di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei

quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento” (Cass. n. 6914 del 25/3/2011; Cass. n. 13110 del 25/7/2012; Cass. n. 9032 del 15/4/2013; Cass. n. 9323 del 11/4/2017; Cass. n. 21066 del 11/9/2017), **in modo che il contribuente venga a disporre di una completa cognizione della fattispecie e possa quindi difendersi in modo compiuto. Il riferimento ad una** notizia di reato relativa al terzo può non essere sufficiente dato che essa, a differenza del verbale di constatazione che dà conto di un'attività, comprensiva anche delle dichiarazioni ed osservazioni rese in contraddittorio dal soggetto verificato, estesa oltre gli aspetti “essenziali” del fatto e gli altri elementi raccolti in sede di indagine, riporta appunto solo tali aspetti ed elementi. Per converso, poiché l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212) va inteso in necessaria correlazione con la finalità «integrativa» delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, non vi è obbligo di far conoscere al contribuente ogni atto, solo perché richiamato nel provvedimento impositivo, ove la motivazione sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore «narrativo», oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, “in caso di impugnazione dell'avviso per difetto di motivazione, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, che il contribuente allegghi ed eventualmente poi dimostri che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione” (Cass. n. 26683 del 18/12/2009; Cass. n. 22118 del 29/10/2010; Cass. n. 7654 del 16/5/2012; Cass. n. 24417 del 5/10/2018). La motivazione dell'atto deve essere logica. Ed è logica se gli elementi ritenuti idonei a far presumere che l'operazione non è stata effettuata sono gravi, precisi e concordanti ossia persuasivi. A titolo esemplificativo, la Corte ha ritenuto idonei elementi presuntivi di operazione oggettivamente inesistente la irreperibilità delle scritture contabili della società destinataria delle fatture presso la sede e presso il depositario delle scritture, uniti al fatto che tale società non aveva presentato alcuna dichiarazione dei redditi per vari anni consecutivi (Cass. 15 maggio 2019, n. 12918). Parimenti idonei a far presumere il carattere oggettivamente inesistente di una operazione di consulenza tra due società, sono stati ritenuti gli elementi costituiti dalla identità della compagine sociale delle due società, dal fatto che la consulenza sia asseritamente stata resa dai membri del consiglio di amministrazione della società fatturante, coincidenti con gli amministratori della società sottoposta ad accertamento, dal fatto che la società che aveva fornito l'ipotetica prestazione era inattiva salvo che per l'unica prestazione fatturata, dal pagamento della prestazione mediante trasferimento, dalla società committente alla società prestatrice di effetti cambiari, dal fatto che la società committente non aveva esibito alcun tipo di documentazione (contabile, amministrativa, progettuale, di ricerca, di studio, di analisi, di mercato) relativa ai servizi di consulenza. Ancora, elementi indiziari idonei, nel complesso, ad integrare una motivazione presuntivamente logica sono stati considerati “la dichiarazione del terzo -nella specie, acquisita dalla guardia di finanza nel corso

di un'ispezione, il cui verbale era stato debitamente notificato al contribuente-, ... i riscontri bancari o la segnalazione di particolare affidabilità delle dichiarazioni del terzo, aventi natura "confessoria" per le conseguenze negative nei suoi stessi confronti"(Cass.9402 del 20/04/2007). Per disattendere la contabilità del contribuente, l'amministrazione deve indicare qualche elemento concreto mentre una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente (Cass. n.21953/2007; Cass. n.1727/2007) non è sufficiente;

-sul piano della prova, l'amministrazione ha l'onere di dimostrare l'esistenza degli elementi su cui ha fondato la contestazione. Spetta al contribuente dimostrare, di contro, che l'operazione è stata effettivamente posta in essere. La prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n.9108 del 06/06/2012). Il contribuente può, a propria volta, avvalersi di ogni elemento utile. Non è utile la fattura in quanto quest'ultima è di solito utilizzata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n.26453 del 19/10/2018). Per la stessa ragione, al contribuente non basta dar conto della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati (Cass. 15 maggio 2019, n. 12918; Cass. n.17619 del 05/07/2018). In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, quanto alle imposte sui redditi, in forza dell'art. 14, comma 4-bis, della l. n.537 del 1993, come modif. dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva "in bonam partem", i costi delle suddette operazioni -siano esse inserite o meno in frodi carosello- sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (Cass.32587 del 12/12/2019; Cass. n.26461 del 17/12/2014; Cass. n.12503 del 22/05/2013), mentre, in tema di imposta sul valore aggiunto, l'amministrazione ha l'onere di provare, anche in via presuntiva, la presenza di elementi oggettivi dai quali emerga che le operazioni non sono state effettuate dal soggetto emittente la fattura e che il contribuente, nel momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode (Cass. 9271 del 19/04/2018; Cass. n.24490 del 02/12/2015; Cass. 23560 del 20/12/2012). "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" (Cass. 30148 del 15 dicembre 2017). La Corte di Giustizia ha affermato che l'amministrazione, ove intenda

contestare l'inesistenza soggettiva di una operazione e sussistano le condizioni formali di esercizio del diritto alla detrazione (ossia una fattura regolarmente redatta da una società, apparente cedente, iscritta nel registro delle imprese), non può limitarsi ad escluderne la qualità di soggetto passivo in base ad un coacervo di circostanze (l'apparente cedente non disponeva delle dotazioni materiali e strumentali per eseguire la cessione), che inducono ad affermare l'inesistenza del cedente in base al diritto nazionale applicabile (Corte giustizia 22/10/2015, causa C-277/14) a meno che non provi l'esercizio fraudolento del diritto alla detrazione, perché il cessionario/committente disponeva di elementi che gli consentivano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione. Rileva l'ordinaria diligenza parametrata alle concrete circostanze e alla qualità professionale ricoperta. Non possono pretendersi "dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante o la disponibilità dei beni acquistati) alle quali non è tenuto" (Corte di Giustizia UE, sentt. 22/10/2015, cit. e 31 gennaio 2013, causa C.642/11). E' al di là di quanto può pretendersi dall'acquirente o committente, un'indagine per assicurarsi che nell'operazione non vi siano irregolarità, che l'emittente le fatture disponesse davvero dei beni o della capacità di fornire i servizi e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA e disponga dei relativi documenti (così Cass. n.24490/2015). Merita sottolineare come, secondo orientamenti di legittimità ormai recessivi, tranne che in caso di frodi carosello (in cui è il fisco ad avere l'onere di provare —anche mediante presunzioni— gli elementi di fatto che caratterizzano la frode e la partecipazione ad essa o la consapevolezza di essa da parte del contribuente), l'amministrazione era onerata delle prova dell'inesistenza dell'operazione ma non anche della prova della conoscenza del contribuente. Era stato ritenuto infatti o che, radicalmente, chi opera la detrazione non può ignorare la non coincidenza tra soggetto che ha emesso la fattura e soggetto che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione (Cass. 24965 del 10/12/2010) o che è onere del soggetto cessionario/committente fornire la prova del proprio incolpevole affidamento sulla regolarità dell'operazione (Cass.n.25538/2017; n.25545/2017; **Cass. 19 settembre 2012, n. 15741; Cass. 2779 del 5/02/2009; Cass. n. 16492 del 18/06/2008; Cass. n.1950 del 30/01/2007**). Tali orientamenti non sono conformi alla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia (Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, causa C-277/14).

Resta da aggiungere che, in caso di accertata assenza dell'operazione ossia di operazione oggettivamente inesistente, la buona fede del cessionario o committente non è configurabile dato che gli stessi non possono non sapere se hanno effettivamente ricevuto o meno una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi (Cass. 11873/18; Cass. n.18118/2016).