

## FRODI IVA: LIMITI E CONDIZIONI DELLA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO

*Fabio Falcone*

### **Premessa.**

E' prassi ormai diffusa dell'Amministrazione finanziaria contestare, nell'ambito di una cosiddetta frode carosello, l'indebita detrazione dell'Iva ad opera del cessionario che ha acquistato beni da un fornitore che sia risultato una cartiera (o *missing trader*), ossia, un soggetto che si interpone nelle varie operazioni commerciali che precedono l'immissione del bene al consumo, al solo fine di evadere l'Iva, e quindi di lucrare indebitamente sul particolare meccanismo impositivo di tale tributo di origine comunitaria.

L'Amministrazione finanziaria fa leva sull'insegnamento della Corte di Giustizia secondo il quale non deve ammettersi il diritto alla detrazione dell'Iva da parte di chi, al momento del proprio acquisto, sapeva o avrebbe dovuto sapere di prendere parte ad un piano teso ad evadere l'Iva<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> La Corte di Giustizia è costante nel ritenere che è lecito negare il beneficio di diritti previsti dalla

Mentre una simile condotta erariale non desta alcun dubbio (anzi, non può che assumersi come utile e doverosa) nell'ipotesi del cessionario che abbia consapevolmente, volutamente e quindi attivamente partecipato alla frode, ovvero, del cessionario che, pur non assumendo una condotta attiva, sia risultato se non altro connivente (e quindi abbia "*approfittato*" della frode posta in essere da altri soggetti), al contrario, essa risulta fortemente criticabile nel momento in cui vi siano i presupposti per escludere fondatamente la consapevole (o connivente)

---

normativa Iva, ivi incluso, dunque, quello della detrazione dell'imposta assolta a monte, quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi, ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni. In tal senso, tra le tante, si vedano sentenze *Kittel* e *Recolta Recycling*, EU: C: 2006: 446, punti 45, 46, 56 e 60, nonché *Bonik*, EU:C:2012:774, punti da 38 a 40.

partecipazione del cessionario alla frode Iva.

Spesso, infatti, il Fisco recupera l'Iva assolta in rivalsa sulle fatture emesse dal *missing trader* sostenendo che trattasi di operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto il reale cedente sarebbe un operatore diverso dal suindicato *missing trader*; peraltro, al cessionario viene specificatamente contestato il fatto che non avrebbe potuto non accorgersi delle reali intenzioni del proprio fornitore, atteso (solo per esemplificare) che questi non risulta aver presentato una regolare dichiarazione dei redditi, o, se lo ha fatto, non ha assolto al debito dichiarato, ovvero, non risulta avere una struttura commerciale adeguata che possa giustificare e convalidare l'ipotesi che esso fosse l'effettivo cedente dei beni riguardanti la fornitura oggetto di contestazione.

Il punto è che simili argomentazioni, molto spesso condivise e sposate dalla stessa Corte di Cassazione<sup>2</sup>, sono state ritenute non sufficienti dal recente ma ormai consolidato insegnamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia<sup>3</sup>, secondo cui non può giustificarsi il recupero dell'Iva nei riguardi del cessionario del *missing trader* alla luce delle sole peculiarità e caratteristiche soggettive di tale ultimo soggetto, in quanto, così facendo, si

legittimerebbe un recupero erariale in forza ed in considerazione di mancate attività di verifica e di controllo che tuttavia non spettano al contribuente in quanto tale, bensì alle amministrazioni finanziarie dei singoli Paesi membri.

In pratica, i Giudici lussemburghesi, pur ribadendo il principio secondo il quale deve escludersi il diritto alla detrazione dell'Iva assolta in rivalsa da parte di chi sapesse o dovesse sapere delle fraudolenti intenzioni del proprio fornitore, hanno tuttavia precisato e specificato che tale assunto non può e non deve essere interpretato in maniera "*non proporzionale*", al punto, cioè, da giustificare il recupero del tributo Iva in ragione della mancata attivazione di controlli che non competono al contribuente comune, ma soltanto agli organi istruttori a tal fine specificatamente deputati.

Come anticipato, in più circostanze è stata la stessa Corte di Cassazione ad avallare la tesi impositiva retro rappresentata, affermando, per l'appunto, che l'assenza di una adeguata struttura societaria, ovvero, la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, nonché (ad esempio), il mancato deposito dei bilanci, rappresentano circostanze che lasciano fondatamente presumere che il cessionario sapesse (o che comunque non potesse non sapere) delle fraudolenti intenzioni del proprio fornitore; legittimando, in questo modo, il recupero dell'Iva assolta dal cessionario sulla scorta di addebiti e contestazioni che si risolvono in una sorta di "*sanzione impropria*", irrogata a causa della mancata attivazione di

<sup>2</sup> Tra le tante, si veda Cass., sez. trib., sent. n. 4335 del 4 marzo 2016, sul cui contenuto si avrà modo di meglio argomentare *infra*.

<sup>3</sup> Da ultimo si veda Corte di Giustizia, Sez. V, sent. 22 ottobre 2015, causa C-277/14, c.d. *PPUH Stehcemp*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3 del 2016, pag. 197, con commento di G. Verna.

indagini che tuttavia sono di esclusiva competenza dello stesso ente impositore.

Peraltro, come visto, in siffatte circostanze al cessionario Iva viene contestato l'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, e quindi una condotta penalmente rilevante<sup>4</sup>, laddove, in realtà, in tali ipotesi, ossia, nel caso di coinvolgimento nelle cosiddette frodi carosello, al contribuente "inconsapevole" o comunque non dolosamente partecipe potrebbe al limite essere contestata la poca accortezza con cui si è rapportato nei confronti del proprio fornitore; giammai dovrebbe essergli riferita una condotta che presuppone il doloso e volontario intento di utilizzare un documento fiscale emesso da un soggetto con il quale non vi è stato alcun effettivo scambio commerciale.

Orbene, con il presente articolo si vuole per l'appunto esaminare l'ipotesi relativa alla partecipazione "involontaria" del cessionario Iva alla frode posta in essere da terzi, al fine di individuare entro quali limiti ed a quali condizioni la contestazione erariale di cui si è appena detto possa ritenersi corretta e meritevole di essere seguita.

\* \* \*

***1. Sull'errato riferimento al concetto di fattura per operazione soggettivamente inesistente; sull'assenza di risvolti di carattere penale.***

A sommo avviso dello scrivente, l'Amministrazione finanziaria, nonché la stessa

giurisprudenza di legittimità, prendendo in esame casi di frodi carosello, talvolta richiamano indebitamente il concetto di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

In particolare, laddove al cessionario viene contestata la detrazione dell'Iva assolta in rivalsa sui propri acquisti per non essersi (pur avendone le possibilità) accorto delle reali e fraudolenti intenzioni del proprio fornitore, appare inopportuno ed improprio il richiamo alla figura ed al concetto dell'operazione soggettivamente inesistente.

Il punto è che nell'ambito della cosiddette frodi carosello vengono fatte confluire anche fattispecie che tuttavia non sono propriamente riconducibili a tale particolare ipotesi di condotta illecita; nel momento in cui si accenna alla figura della frode carosello, appare opportuno distinguere tra le varie tipologie di frodi, e, in special modo, tra i differenti modi di parteciparvi; vale a dire che, dal punto di vista prettamente soggettivo, non è detto che chi prende parte ad una frode Iva lo faccia in maniera dolosa e consapevolmente volontaria.

Come opportunamente rilevato in dottrina<sup>5</sup>, con il termine "frode carosello" si individua fondamentalmente il seguente meccanismo fraudolento.

*"Sussiste un unico gruppo o sodalizio fraudolento-criminale nel quale i beni (o, talvolta, i servizi) sono*

---

<sup>5</sup> Si veda A. MARCHESELLI, *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11 del 2014, pag. 894 e ss.

---

<sup>4</sup> Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000.

fatti “girare in tondo” e ritornare, al termine della operazione illecita, al punto di partenza, dopo che il sodalizio ha fraudolentemente incamerato l’Iva.

La struttura più semplice di frode carousel in senso proprio è la seguente:

- a) un fornitore intracomunitario finge di cedere il bene in un altro paese dell’Unione europea (senza applicazione dell’Iva, in conformità alle disposizioni sulla cd. Iva intracomunitaria);
- b) il primo cliente finge di rivendere il bene, con applicazione dell’Iva interna;
- c) il secondo cliente (che ha acquistato con Iva), finge di esportare nuovamente il bene (in esenzione Iva, trattandosi di esportazione) nel paese di provenienza, cedendolo al primo fornitore, che aveva incominciato il circolo.

Il vantaggio fraudolento consiste nel fatto che l’esportatore (il secondo cliente) acquista apparentemente con Iva ed esporta senza Iva, creandosi un credito fittizio verso l’Erario, che va a riscuotere.

Il vantaggio, in tale ipotesi, è realizzato da tale secondo cliente: egli ottiene il rimborso o scomputa il credito dall’imposta dovuta ad altro titolo, a fronte di un versamento Iva al proprio fornitore solo fittizio, non effettuato o effettuato e poi restituito.

In questa situazione ricorre in effetti un’ipotesi di inesistenza: l’operazione è finta, il bene non si sposta e non circola realmente, l’Iva non viene realmente corrisposta (non vi è il pagamento o è un pagamento

tracciabile seguito da una restituzione non tracciabile).

La finzione e l’inesistenza sono funzionali al conseguimento del profitto: il bene non circola giuridicamente, atteso che l’obiettivo avuto di mira è, semplicemente, creare un fittizio credito Iva”<sup>6</sup>.

Quella appena delineata, tuttavia, è un’ipotesi nettamente distinta da quella oggetto del presente intervento, riguardante l’involontaria partecipazione del cessionario ad una condotta fraudolenta comunque ideata e realizzata da terzi, tra cui, evidentemente, anche il proprio fornitore, dove al limite al cessionario può essere contestata la poca attenzione, ovvero, una non adeguata accortezza nel relazionarsi con il proprio partner commerciale; ma di certo va esclusa una sua volontaria e consapevole partecipazione con chi ha agito con il chiaro intento di frodare il Fisco.

Nella sostanza, la fattispecie per cui si scrive riguarda l’ipotesi in cui un soggetto si inserisce nella catena di circolazione di beni e servizi, con l’intento, deliberato e programmato, di non versare allo Stato l’Iva per cui ha esercitato la rivalsa nei confronti dei propri clienti.

Questo soggetto, tuttavia, effettua delle operazioni reali; sia in acquisto, e, per quel che più conta, in vendita.

In particolar modo, tale soggetto alle proprie vendite applica regolarmente l’Iva in rivalsa nei confronti dei propri clienti, con la particolarità (ed è qui che si realizza la

---

<sup>6</sup> In questi termini si esprime A. MARCHESELLI, in *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, cit.

frode) che, anziché versare all'erario l'Iva incassata, se ne appropria, ovviamente in modo assolutamente illecito.

In pratica, nella circostanza in esame il vantaggio della frode resta unicamente in capo al fornitore, il quale:

- a) esercita la rivalsa,
- b) riscuote l'Iva dai clienti,
- c) non versandola tuttavia allo Stato.

Ebbene, in un'ipotesi di tal genere non appare corretto parlare di operazione inesistente; neanche dal punto di vista squisitamente soggettivo; posto che, in tale circostanza, i trasferimenti (vale a dire le vendite) sono reali e realmente volute tra le parti.

Affinché possa parlarsi di fatture per operazioni “*soggettivamente inesistenti*” occorre, ad esempio, che l'operazione intercorsa tra il soggetto (A) ed il soggetto (B) venga rilevata fiscalmente da un soggetto differente, tipo il soggetto (C), il quale, pur essendo rimasto **completamente estraneo** allo scambio di beni o alla prestazione di servizi intercorsi tra (A) e (B), acconsente di emettere la necessaria “*pezza giustificativa*” al fine, per esempio, di evitare che il Fisco possa contestare ad (A) la professionalità della propria attività, e quindi la mancata apertura di una apposita e specifica posizione Iva, con tutto ciò che ne consegue in termini di adempimenti in tal caso chiaramente omessi.

E' chiaro che in un'ipotesi del genere i tre soggetti coinvolti, evidentemente, avranno volutamente e consapevolmente agito “*in sintonia*”, avendo preventivamente concordato di

far emettere ad un soggetto **completamente estraneo** all'operazione la relativa fattura.

In un caso del genere non vi è dubbio che la fattura sia “*soggettivamente*” falsa, in quanto l'operazione ad essa relativa, pur essendo avvenuta, non ha minimamente riguardato il soggetto emittente.

Tuttavia, la fattispecie esaminata non ha alcuna attinenza con quella oggetto della odierna indagine.

Nel caso in esame, siamo dinanzi ad un'ipotesi che, sebbene comunemente definita “*frode carosello*”, a guardar bene appare più correttamente e propriamente inquadrabile con la dicitura “*frode da riscossione Iva*”<sup>7</sup>.

Come già anticipato, lo schema più semplice e ricorrente di questo tipo di frode è il seguente:

- una società (A) effettua una cessione di beni intracomunitaria ad una società (B) che è localizzata in un altro Stato membro dell'Unione europea ed è una società denominata *missing trader*;
- la società (B), acquirente intracomunitario, integra la fattura proveniente dal cedente e liquida l'imposta dovuta, senza necessità,

---

<sup>7</sup> Questa particolare figura di frode carosello è stata coniata da A. MARCHESELLI, in *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, cit.; segnatamente, l'Autore, alla pag. 895 dell'articolo in richiamo, precisa che in tale fattispecie “*un soggetto nullatenente si inserisce nella catena di circolazione di beni e servizi, con l'intento, deliberato e programmato, di non versare allo Stato l'IVA per cui ha esercitato la rivalsa nei confronti dei propri clienti. Questo soggetto effettua delle operazioni di vendita o prestazione di servizi, applica l'IVA in rivalsa sui clienti ma se ne appropria*”.

tuttavia, di effettuare alcun versamento all'Erario, dal momento che la contestuale detrazione dell'Iva neutralizza l'imposta a debito e l'obbligo del relativo versamento.

- Successivamente (B) effettua una cessione interna ad una terza società (C), **ignara dei reali intenti di (B)**, incassa l'Iva addebitata in rivalsa a (C), non versando all'Erario l'Iva dovuta sulla cessione interna.

Ebbene, la frode appena descritta non rientra certamente nell'ipotesi di operazione "soggettivamente inesistente"; in questo caso, infatti,

- **non solo l'operazione commerciale è realmente avvenuta;**
- **ma il fornitore, ossia colui che molto presto "sparirà" (missing trader) è a tutti gli effetti la controparte giuridica del cliente che (in buona fede) ha versato l'Iva sulla fattura ricevuta (dal missing trader).**

In pratica, nel caso qui specificamente in esame il soggetto che cede il bene solamente con il fraudolento intento di incassare l'Iva addebitatagli in rivalsa, non provvedendo al successivo versamento all'Erario, **non può ritenersi completamente estraneo** all'operazione soggetta ad Iva; difatti, è proprio il *missing trader* che, pur successivamente non versando l'Iva, si è tuttavia **giuridicamente impegnato** nei confronti della relativa controparte a fornirle (e quindi a farle pervenire) il bene oggetto della cessione da assoggettare ad imposta.

Per cui, **giuridicamente**, (C) ha pur sempre unicamente e direttamente operato con (B), il quale, tra l'altro, ha compiutamente e correttamente assolto al proprio impegno contrattuale, dato

che, avendo garantito la fornitura di determinati beni, ha fatto in modo che tali beni giungessero nella materiale disponibilità del committente.

Ecco perché nel caso in esame non può parlarsi di fatture per operazioni "soggettivamente inesistenti"<sup>8</sup>.

Per cui, considerato che:

- stando all'ormai pacifico insegnamento della Corte di Giustizia, risulta che la nozione di cessione di bene, ai fini Iva, comprende **qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario** (v., in tal senso, sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. pag. I-285, punti 7 e 8; 4 ottobre 1995, causa C-291/92, *Armbrecht*, Racc. pag. I-2775, punti 13 e 14; 6 febbraio 2003, causa C-185/01, *Auto Lease Holland*, Racc. pag. I-1317, punti 32 e 33, nonché *Aktiebolaget NN*, Racc. pag. I-2697, punto 32 e la giurisprudenza ivi citata),
- e, nel caso retro rappresentato, il *missing trader* altro non fa se non trasferire un bene materiale, **autorizzando l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario,**

<sup>8</sup> A. MARCHESELLI, in *Frodi IVA e operazioni inesistenti: quando si risponde delle violazioni commesse dal proprio fornitore*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2 del 2013, pag. 156, afferma che "Il riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti appare: a) inutile ai fini dell'accertamento tributario (visto che per la Corte UE la detrazione si può negare se si prova la colpa e il riferimento alle operazioni inesistenti è ultroneo); b) non necessariamente corretto, in termini giuridici".

- va da sé che sia proprio e solo il *missing trader* (il quale, a ben vedere, risulta tutt'altro che estraneo all'operazione!!) **a dover emettere la fattura addebitando l'Iva** che, tuttavia, non provvederà a versare all'erario.

Nell'ipotesi in esame, sostanzialmente, ci si trova dinanzi al caso in cui uno dei due operatori economici che agiscono nell'ambito della catena Iva antecedente l'immissione del bene al consumo non adempie regolarmente ai propri doveri (di soggetto passivo); nello specifico, nel caso in esame il cedente che ha incassato l'Iva addebitata in rivalsa non ha poi provveduto al relativo e successivo versamento all'Erario.

Ma era comunque tale soggetto a dover emettere la fattura che, a fronte di ciò, non può assolutamente ritenersi emessa per un'operazione "*soggettivamente inesistente*".

Basti pensare che lo stesso articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce chiaramente che "*per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura*"; orbene, posto che nel caso di specie è il *missing trader* ad aver effettuato la cessione del bene, avendo egli operato **il trasferimento del bene materiale, consentendo all'altra parte di disporre di fatto di tale bene**, non si vede per quale motivo il soggetto (C) avrebbe dovuto richiedere la fattura da qualcun altro.

Il fatto che il *missing trader* incassi senza versare è certamente da condannare e disprezzare; ma di tale omissione di certo non può risponderne il relativo *partner* commerciale che ha

correttamente assolto ai compiti ad esso spettanti (in qualità di operatore Iva); fatto salvo il caso in cui detto cessionario, come già anticipato e come si avrà modo di meglio rappresentare *infra*, sapeva o avrebbe dovuto sapere delle reali ed effettive intenzioni del proprio fornitore.

In linea di principio, tuttavia, la condotta fraudolenta dei propri *partners* commerciali, ovvero l'abuso del sistema Iva da questi posto in essere, non può giustificare il recupero dell'Iva ai danni del cessionario **inconsapevole ed in buona fede**.

Tale soggetto, infatti, molto semplicemente si sarà limitato ad ordinare della merce che il *missing trader* di turno il più delle volte gli farà pervenire peraltro in maniera tempestiva; di conseguenza, avendo avuto rapporti solamente con tale soggetto, ed essendosi tale soggetto giuridicamente impegnato ad onorare le richieste ricevute, il cessionario, nel rispetto della legge stessa dell'Iva, giammai potrebbe pretendere che la fattura venga emessa da un altro soggetto.

E' pur vero che il *missing trader*, essendo preordinatamente sorto con finalità fraudolenti, ometterà di versare l'imposta addebitata in rivalsa al cessionario, omettendo, con ogni probabilità, qualsiasi tipo di adempimento fiscale.

Ma quello del versamento da parte del soggetto passivo che ha incamerato l'imposta addebitata in rivalsa è un passaggio, del più generale meccanismo della catena dell'Iva, "*successivo*", ossia che non interessa più il cessionario, il quale, versata l'Iva

al cedente, conclude quelli che sono i compiti ad esso spettanti.

In fin dei conti, il cessionario non può essere gravato dell'ulteriore onere di "pedinare" i propri *partners* commerciali al fine di accertarsi che essi assolvano puntualmente e tempestivamente alle incombenze fiscali ad essi spettanti.

Richieste del genere non sono previste dalla legge e, ciò che più conta, sono del tutto inconciliabili con la *ratio* dell'Iva, la quale, essendo un'imposta sugli scambi, è sorta con il precipuo intento di **agevolare, semplificare, snellire** ed **incentivare** gli scambi nel mercato unico comunitario.

Ed è in questi termini che la relativa normativa deve essere interpretata ed applicata.

Se ad ogni operatore Iva venisse chiesto, pena l'indetraibilità dell'imposta versata in rivalsa, di accertarsi che ciascun *partner* commerciale adempia ai propri oneri fiscali, inevitabilmente (e paradossalmente), tale sistema d'imposta, anziché agevolarli, rischierebbe addirittura di frenare gli scambi di beni.

Chiaramente, posto che a nessuno è concesso di usufruire indebitamente delle distorsioni fraudolenti del sistema impositivo dell'Iva, nel momento in cui il cessionario, pur essendo in buona fede, comprenda, in maniera inequivoca, che il proprio fornitore non verserà l'Iva addebitata in fattura, dovrà astenersi dall'operare con tale fornitore, pena la perdita del diritto alla relativa detrazione.

Ma ciò rappresenta pur sempre una eccezione alla regola generale che

prevede per il cessionario il diritto di portare in detrazione il tributo assolto a monte (a condizione, ovviamente, che si tratti di un acquisto inerente).

Peraltro, trattandosi pur sempre di una eccezione, la relativa applicazione deve essere comunque contenuta e ricondotta a casi per così dire limite, di cui si dirà meglio in seguito.

Resta inteso che, alla luce di quanto sin qui rappresentato, è possibile fare una prima netta e decisiva distinzione.

Vale a dire che nel momento in cui, nel dettaglio e più specificatamente, si fa riferimento alle cosiddette frodi da riscossione Iva, ossia, all'ipotesi in cui al cessionario viene addebitata una condotta non corretta e non adeguata (ossia, il non aver vigilato attentamente in merito ai reali intendimenti del proprio fornitore), non può e non deve invocarsi l'ipotesi della soggettiva inesistenza; di talché, in siffatte circostanze, non sussiste nemmeno l'obbligo in capo ai funzionari del fisco di segnalare l'ipotesi di reato alla Procura della Repubblica territorialmente competente.

In effetti, il più delle volte i funzionari del fisco, al termine di una verifica o di una ispezione, ovvero dopo aver emesso (o immediatamente prima della relativa emissione o notifica) un atto di accertamento, anche dinanzi ad un mero caso di frode da riscossione Iva, provvedono a segnalare il cessionario alla Procura della Repubblica territorialmente competente; e ciò nonostante risulti evidente che all'acquirente possa al limite contestarsi una non accorta valutazione della condotta tenuta dal proprio fornitore.

Tale prassi è evidente che costringerà il malcapitato contribuente (già costretto a “*scontrarsi*” con il Fisco per tutelare il proprio diritto alla detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti oggetto di contestazione) a difendersi da una accusa che, tuttavia, è *ab origine* del tutto priva di fondamento, se non altro per il fatto che al cessionario può al limite essere contestato un atteggiamento poco accorto; ma non certo la dolosa volontà di frodare il Fisco.

Talché, è lecito sostenere che un più corretto inquadramento giuridico della fattispecie in esame dovrebbe il più delle volte escludere la pedissequa, automatica e certamente acritica notizia di reato nei confronti del cessionario incappato all’interno di una frode Iva, essendo sin troppo evidente, per quest’ultimo, l’assenza e l’inesistenza di una dolosa compartecipazione al piano fraudolento appartenente unicamente al proprio *partner* commerciale.

## ***2. Sulla corretta e “congrua” interpretazione dell’ipotesi in cui il cessionario può essere tenuto a rispondere della frode posta in essere dal proprio fornitore ovvero da un terzo.***

Come detto, in linea di principio, l’imposta evasa va unicamente recuperata nei confronti del fornitore (debitore d’imposta), il quale è colui che ha abusato della propria posizione Iva, appropriandosi di ciò che non gli spetta (vale a dire l’Iva addebitata in rivalsa).

Tuttavia, vi sono circostanze, che comunque rappresentano delle eccezioni alla regola ordinaria che

ammette la detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti, in cui è consentito reclamare l’imposta evasa dal fraudolento fornitore anche nei confronti del cessionario, al quale verrà negato il diritto alla detrazione.

Ebbene, tali eccezionali circostanze sono state debitamente precisate e delineate dalla giurisprudenza comunitaria, alla quale occorre quindi necessariamente rifarsi.

Al riguardo, appare in primo luogo utile richiamare quanto stabilito nella sentenza emessa il 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11; segnatamente, rileva il passo in cui è stato affermato quanto segue: “- è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

46 Infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un’operazione che si iscriveva in un’evasione dell’IVA dev’essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall’utilizzo dei servizi nell’ambito delle operazioni soggette a imposta da

lui effettuate a valle (v. sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 56).

47 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze citate Optigen e a., punti 52 e 55, nonché Kittel e Recolta Recycling, punti 45, 46 e 60).

48 Infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (v., in tal senso, sentenze dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, Racc. pag. I-4191, punto 32, nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Racc. pag. I-771, punto 23).

49 Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o

da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura”.

Come si evince dal passo appena riportato, affinché l'Amministrazione finanziaria possa disconoscere il diritto alla detrazione occorre che dimostri l'esistenza di **elementi oggettivi**, dinanzi ai quali il cessionario incappato nella frode Iva non poteva non comprendere le fraudolenti intenzioni del proprio fornitore.

In pratica, stando alle indicazioni dei giudici lussemburghesi, affinché l'erario possa utilmente e legittimamente agire nei confronti del cessionario, occorre che opponga elementi e circostanze oltremodo evidenti ed immediati, tali, pertanto, da escludere che detto cessionario non potesse non sapere di essere incappato in una frode Iva.

Il punto è che, come già anticipato, gli elementi che l'Erario è solito opporre a fondamento di siffatte contestazioni riguardano per lo più caratteristiche tipicamente ed unicamente soggettive dei fornitori, delle quali, tra l'altro, il cessionario molto spesso sarebbe potuto venire a conoscenza solo attraverso una attività di verifica e di “investigazione” oltremodo invasiva.

E' noto che il Fisco lamenta molto spesso che il cessionario non abbia verificato che il fornitore non fosse dotato di una struttura adeguata alla commercializzazione dei beni compravenduti.

In particolar modo, risulta ricorrente l'ipotesi in cui al concessionario viene contestato il fatto di non aver verificato che il fornitore non era dotato di adeguati beni strumentali, ovvero, non detenesse, né

in locazione, né ad altro titolo, magazzini, uffici, e, più in generale, locali al cui interno esercitare la propria attività di impresa.

Alle contestazioni appena richiamate il Fisco è solito affiancare quelle riguardanti gli obblighi di natura fiscale, sostenendo che il cessionario avrebbe dovuto comprendere le effettive intenzioni del proprio fornitore anche in considerazione del fatto che esso, nonché i relativi soci, risultavano non aver presentato le dichiarazioni, ovvero, avevano omesso il deposito dei bilanci annuali.

Altro elemento su cui il Fisco fonda in maniera decisa la propria tesi impositiva riguarda il prezzo applicato dal fornitore.

In particolar modo, l'erario è solito evidenziare che il prezzo applicato dal fornitore è addirittura inferiore rispetto a quello richiesto al cessionario; solitamente, vi è una percentuale di scostamento che si aggira attorno al 15/18%; in pratica, il fornitore, anche al fine di rendersi appetibile sul mercato, adotta dei prezzi particolarmente convenienti, sfruttando tuttavia il fatto di essersi preordinatamente organizzato per non versare l'Iva incassata in rivalsa dal cessionario.

Il Fisco, dunque, lamenta in tali casi il fatto che il cessionario abbia provveduto all'acquisto, portando in detrazione l'Iva relativamente assolta, nonostante il pagamento di un prezzo addirittura inferiore rispetto a quello a sua volta sostenuto dal fornitore dimostrasse chiaramente che dietro a detta vendita si celava l'intento di frodare il Fisco, mediante il mancato versamento dell'Iva dovuta dal

fornitore all'erario quale debitore d'imposta.

Il punto è che il più delle volte il cessionario ignora quale sia stato il costo esattamente sostenuto dal fornitore a monte; specie in considerazione del fatto che molto spesso i beni da commercializzare vengono da questo reperiti all'estero (o, meglio, presso un rivenditore collocato in un altro Paese membro), al fine di usufruire del meccanismo del *reverse charge*, evitando così il materiale esborso del tributo Iva (è chiaro che l'acquisto presso un rivenditore situato in un altro Paese della UE è funzionale alla realizzazione del proprio piano evasivo).

Basti pensare che molto spesso l'Amministrazione erariale è in grado di opporre al cessionario la circostanza di aver sostenuto un costo addirittura inferiore rispetto a quello assolto dal fornitore, solo dopo aver chiesto – formalmente ed ufficialmente – collaborazione alle amministrazioni fiscali dei paesi membri in cui sono localizzati i rivenditori presso cui si è approvvigionato il fornitore.

In una circostanza del genere, è evidente, risulta a dir poco ostico opporre al cessionario il biasimo di non aver considerato l'ammontare e quindi la consistenza del prezzo assolto dal proprio fornitore, laddove per assumere tale dato la stessa Amministrazione erariale è stata costretta ad attivare ufficiali canali di collaborazione internazionale.

Peraltro, anche per quel che attiene all'assenza di adeguate strutture, ovvero, al mancato assolvimento degli obblighi fiscali relativi al fornitore, nonché, ai soci del

medesimo, non può sottacersi che trattasi di circostanze che un qualsivoglia imprenditore, quand'anche mediamente accorto ed avveduto, nell'ordinario e normale svolgimento della propria attività economica non è certamente tenuto a verificare ed a controllare, salvo non volersi dedicare ad attività di indagine che, tuttavia, oltre ad essere dispendiose, specie per quel che attiene al tempo da dedicarvi, sono comunque proprie e tipiche della sola amministrazione finanziaria, che risulta peraltro dotata dei mezzi necessari per effettuarle.

Nella sostanza, nelle ipotesi in esame risulta che l'Erario lamenta l'omesso compimento di ricerche e verifiche che tuttavia non competono al cessionario.

Risulta quindi ingiusto ed ingiustificato fondare il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti sulla scorta di mancate verifiche ed indagini che il cessionario, in quanto imprenditore e quindi dedito unicamente alla propria attività d'impresa, non deve effettuare, non essendovi per nulla tenuto.

In altri termini, in simili circostanze non può ritenersi condivisibile la tesi erariale secondo cui il cessionario *“non poteva non sapere”*; ma, a ben vedere, risulta ben più congrua e valida l'affermazione secondo cui il cessionario *“non doveva sapere, non essendo tenuto a verificare o indagare in merito”*.

Tale assunto, del resto, gode dell'autorevole supporto della giurisprudenza comunitaria.

Difatti, stando al recente insegnamento della Corte di Giustizia,

*“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”*, atteso che *“l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende 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 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”* (così Causa C 80/11 del 21 giugno 2012)<sup>9</sup>.

Il ragionamento dei Giudici lussemburghesi è assolutamente condivisibile.

Del resto, nel momento in cui:

- il cessionario paga il costo pattuito per l'acquisto della merce, secondo l'offerta ricevuta;
- la merce esiste;
- viene regolarmente consegnata;
- viene inviata regolare fattura;
- da parte di un soggetto *“fiscalmente esistente”*;

---

<sup>9</sup> Si veda altresì Corte di Giustizia, Sez. V, sent. 22 ottobre 2015, causa C-277/14, c.d. *PPUH Stehcamp*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3 del 2016, pag. 197, con commento di G. Verna.

- dotato di apposita partita Iva rilasciata dall'Amministrazione finanziaria,
- non si comprende per quale motivo il cessionario dovrebbe giungere alla conclusione che il proprio fornitore non verserà l'Iva addebitata in fattura.

Vale a dire che una volta che si verificano le condizioni sostanziali e formali che legittimano l'esercizio della detrazione dell'Iva assolta a monte, non si vede per quale motivo tale diritto non dovrebbe essere esercitato, e, soprattutto, per quale motivo detto diritto dovrebbe essere inficiato da inadempimenti di terzi.

Una volta che il fornitore ha assolto al proprio compito, fornendo la merce per la quale si era impegnato, facendo pervenire la relativa fattura, al cessionario non resta che pagare quanto dovuto, ivi inclusa l'Iva addebitata in rivalsa.

Il suo compito, anche inteso quale operatore Iva, termina lì; certamente non si potrà pretendere che metta in piedi una ramificata attività di verifica ed ispezione, onde accertarsi che ciascun singolo fornitore adempia puntualmente alle proprie incombenze erariali.

Esistono degli appositi organi d'indagine (Agenzia Entrate, Guardia di Finanza), e non è certamente compito dei privati eseguire quelle verifiche chiaramente spettanti ai soli soggetti a ciò precipuamente deputati.

In pratica,

- il corretto assolvimento dell'onere contrattualmente assunto dal fornitore di turno, ossia la materiale cessione della merce, seguita dall'emissione del relativo documento fiscale,
- ingenera nel cessionario la **buona fede oggettiva**, nel senso lo induce a

confidare nella condotta all'apparenza corretta di tale fornitore.

- Tutto ciò, a sua volta, confluisce nella **buona fede soggettiva**, ossia nel legittimo affidamento nei confronti di un soggetto che è apparso ligio ai propri doveri.

Ebbene, a fronte di tali premesse, per quale motivo il cessionario dovrebbe rispondere delle malefatte di altri soggetti?

Al riguardo, può essere certamente utile richiamare quanto stabilito dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza emessa nel caso *Netto Supermarkt* (sentenza del 21 febbraio 2008, Causa C – 271/06): “A questo proposito, si deve rilevare che, nel settore dell'IVA, i fornitori agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario (v. sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, *Balocchi*, Racc. pag. I-5105, punto 25). Detti fornitori sono debitori del versamento dell'IVA anche quando questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale (v. sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, Racc. pag. I-9373, punti 22 e 28).

Per tale motivo, l'obiettivo di prevenire la frode fiscale di cui all'art. 15 della sesta direttiva giustifica talvolta prescrizioni severe quanto agli obblighi dei fornitori. Tuttavia, qualsiasi suddivisione del rischio tra questi ultimi e il fisco, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile col principio di proporzionalità (sentenza *Teleos e a.*, cit., punto 58).

**Ciò non si verifica quando un regime fiscale faccia ricadere l'intera**

**responsabilità del pagamento dell'IVA sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente** (v., in tal senso, sentenza *Teleos e a.*, cit., punto 58). Infatti come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 45 delle sue conclusioni, **sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza**".

In pratica, secondo le indicazioni dei giudici lussemburghesi, la negazione del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata dal fraudolento fornitore deve essere esercitata nei confronti del cessionario nel rispetto del principio comunitario di proporzionalità<sup>10</sup>.

Ciò, tradotto in termini pratici, sta a significare che, salvi i casi di prova schiacciante ed incontrovertibile, magari desunta dalle comunicazioni tra cliente e fornitore, da cui per l'appunto si evince la partecipazione o comunque la conoscenza della frode realizzata dal fornitore, in linea di principio l'erario, onde sostenere validamente la negazione del diritto alla detrazione esercitata dal cessionario, dovrà essere in grado di opporre una struttura istruttoria solida ed altamente credibile, certamente non basata su circostanze quali l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del fornitore, ovvero il mancato pagamento delle tasse, atteso che tali argomentazioni,

<sup>10</sup> In questo senso si veda M. PEIROLO, *Effetti extraterritoriali delle frodi IVA*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 5 del 2015, alla pag. 381.

ingenerando, di fatto, una sorta di responsabilità "oggettiva", dalla quale peraltro risulta quasi impossibile difendersi, si pongono in netto ed evidente contrasto con il già richiamato principio comunitario di proporzionalità.

Da ciò sembra lecito sostenere che le contestazioni che sino ad oggi l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di opporre si pongono in conflitto con le indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia, risultando pertanto illegittime, in quanto contrastanti con i criteri che reggono e regolamentano il sistema dell'Iva comunitaria.

### ***3. Sull'auspicabile cambiamento di tendenza da parte dell'Amministrazione finanziaria e della Corte di Cassazione.***

Corollando quanto retro argomentato, appare certamente lecito attendersi un deciso cambiamento di rotta da parte innanzitutto della Amministrazione finanziaria.

Segnatamente, ci si augura che contestazioni unicamente basate sulla natura di mera cartiera del fornitore possano lasciare spazio ad indagini più opportunamente articolate, dalle quali emerga una grave ed imperdonabile disattenzione commessa dal cessionario; tale per cui risulti giustappunto corretto avanzare l'assunto secondo cui esso "*non poteva non sapere*".

Tuttavia, la colpa del cessionario non può e non deve oggettivamente limitarsi al fatto di aver operato con una cartiera; occorre qualcosa di più.

Vale a dire che sarà necessario esaminare di volta in volta le singole fattispecie, tenendo in debita

considerazione le particolarità del caso; ossia, il tipo di settore in cui i soggetti operano, le modalità di approvvigionamento del materiale compravenduto; nonché i sistemi di trasporto, la puntualità nella fornitura, oltre alla conformità della merce ordinata rispetto a quella commissionata.

Di fronte alla regolarità delle forniture, ed alla apparente regolarità del relativo fornitore, risulterà difficile negare il diritto alla detrazione esercitato dal cessionario, salvo non ricorrano altre e differenti circostanze (documenti, scambi di corrispondenza, o simili) che possano provare in maniera se non certa quantomeno altamente probabile che in realtà il cessionario era ben consapevole (e magari partecipe) della frode realizzata dal fornitore.

Vada sé che anche l'orientamento assunto nel corso del tempo dalla Corte di Cassazione meriterebbe di essere rivisto e riconsiderato.

Secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, *"Con specifico riferimento alle cd. "frodi carosello" (caratterizzate dal fatto che la merce acquistata dal contribuente, che esercita il diritto alla detrazione IVA, proviene in realtà da soggetto diverso da quello interposto o cd. "fantasma" - cd. missing rader - che ha emesso la fattura incassando l'IVA ed omettendo poi di versarla all'Erario), la giurisprudenza di questa Corte ha stabilito che, una volta fornita dalla Amministrazione finanziaria la prova della interposizione fittizia della società "cartiera o fantasma" nella operazione commerciale che è stata*

*effettivamente posta in essere dal cessionario/committente con un diverso soggetto - cedente/prestatore - il quale non figura nella fatturazione (l'Amministrazione finanziaria "è tenuta a dimostrare, in primo luogo, 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 in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè 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. Corte cass. 5 sez. Sentenza n. 10414 del 12/05/2011; id. 5 sez. Sentenza n. 23560 del 20/12/2012), spetta al contribuente (cessionario/committente), che ha portato in detrazione l'IVA, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata "realmente" conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, "trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di*

*operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perchè relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode" (cfr. Corte cass. 5 sez. 24.7.2009 n. 17377; id. 20.1.2010 n. 867; id. 11.3.2010 n. 5912; id. 5 sez. n. 12802 del 10/06/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 20059 del 24/09/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015. Giurisprudenza costante: Corte cass. 5 sez. 3.12.2001 n. 15228, id. 6.2.2003 n. 1779, id. 23.12.2005 n. 28695, id. 23.3.2007 n. 7146)".*

In pratica, stando all'ormai corrente insegnamento dei giudici di vertice, in tema di frodi carosello, per negare il diritto alla detrazione, all'erario è sufficiente dimostrare che il fornitore era in realtà una cartiera, spettando poi al contribuente provare che il rapporto commerciale con detto fornitore è stato vero e reale.

Peraltro, per fornire tale prova al contribuente non sarebbe sufficiente dimostrare la effettività e la realtà dell'acquisto; nonché, l'avvenuto pagamento del *quantum* pattuito.

Francamente, un tale atteggiamento stride con l'insegnamento offerto dalla Corte di Giustizia, atteso che dalle indicazioni dei giudici di vertice nei confronti del cessionario Iva vengono riferiti degli oneri probatori al limite del diabolico, mentre, per quanto concerne il Fisco, viene ammessa una prova basata unicamente sulle caratteristiche soggettive del fornitore, senza minimamente considerare che dette caratteristiche soggettive il fornitore potrebbe essere stato abile nel non rilevarle al cessionario.

In realtà, tenuto conto di quanto affermato dalla Corte di Giustizia, nel momento in cui il Fisco intende negare al cessionario il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti dovrebbe essere in grado di assolvere ad un onere probatorio particolarmente gravoso; di certo ben più gravoso di quanto gli è stato "concesso" fino ad oggi dalla Corte di Cassazione.

In questo senso, lascia ben sperare quanto stabilito dai giudici di vertice nella sentenza n. 6864 dell'8 aprile 2016, dove il richiamo ai precedenti della Corte di Giustizia in precedenza citati (*ex multis*, Causa C-277/14, caso *PPUH Stehcemp*), consente di ipotizzare che i giudici di legittimità abbiano deciso di conformarsi all'insegnamento certamente più congruo ed opportuno (e, per quel che più conta, in linea con i principi fondamentali dell'ordinamento comunitario e del sistema d'imposta dell'Iva) offerto in ambito comunitario.

### **Conclusioni.**

Alla luce di quanto argomentato, appare lecito sostenere che il ruolo e, soprattutto, i diritti del cessionario Iva devono essere rivalutati e maggiormente tutelati.

Ciò si traduce, in particolar modo, in una maggiore considerazione del relativo diritto di difesa; vale a dire che il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti non potrà e non dovrà essere automaticamente negato, laddove si scopra che il relativo fornitore ha evaso l'Iva, non assolvendo ai propri obblighi fiscali.

In particolar modo, è necessario che al cessionario Iva non vengano imposti oneri di controllo e di verifica

che non gli spettano, essendo di esclusiva competenza degli organi appositamente designati.

Non può infatti dimenticarsi che l'operatore Iva è innanzitutto un operatore economico, che fa impresa e deve pertanto principalmente dedicarsi ad essa.

Imporgli, sotto la minaccia della negazione del diritto alla detrazione dell'Iva, compiti di verifica e di investigazione, che chiaramente esulano dalle proprie incombenze, significherebbe ostacolare il corretto e naturale sviluppo della propria attività, con buona pace dei dettami costituzionali, che invece impongono di incentivare l'attività produttiva degli operatori italiani.