

Solo la “inequivocabile” consapevolezza della fittizietà del fornitore legittima il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA

di Fabio Falcone

L’approfondimento

La Corte di cassazione, con l’ordinanza n. 23080/2020, ribaltando la decisione della Commissione tributaria regionale del Molise, e decidendo nel merito ai sensi dell’art. 384, comma 2, c.p.c., ha respinto il ricorso opposto dalla ricorrente avverso l’avviso di accertamento notificato dall’Agenzia delle entrate di Campobasso per il recupero dell’IVA assolta a fronte di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, sostenendo che nella fattispecie l’Ufficio aveva provato non solo la fittizietà dei fornitori, ma anche la consapevolezza o comunque la conoscibilità da parte del contribuente che l’operazione si inseriva nell’ambito di una frode IVA. Anticipando i risultati dell’analisi di seguito proposta, appare lecito affermare che la giurisprudenza di legittimità, pur partendo dalla dichiarata intenzione di recepire l’insegnamento dei giudici lussemburghesi, continua tuttavia ad interpretare vicende come quelle in esame in maniera rigorosa e non propriamente conforme agli insegnamenti dei giudici comunitari, costringendo i cessionari IVA a rispondere delle frodi poste in essere da terzi come responsabili in solido.

Riferimenti

Corte di cassazione, ordinanza 22 ottobre 2020, n. 23080

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19, 54

La Corte di cassazione, con l’ordinanza n. 23080 del 22 ottobre 2020, pur confermando il graduale ma doveroso avvicinamento della giurisprudenza di legittimità alle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (1), dà ancora adito a più di una perplessità sul modo in cui i giudici di vertice interpretano e valutano l’assunto secondo cui il cessionario risponde dell’IVA non versata dal

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Nota:

(1) In particolare, si veda CGE, sentenza del 22 ottobre 2015, causa C-277/14 (PPUH Stehcamp), e, nello specifico, il relativo punto 52, dove i giudici lussemburghesi hanno precisato quanto segue: “Se è vero che un tale soggetto passivo può vedersi obbligato, quando disponga di indizi che consentono di sospettare l’esistenza di irregolarità o di evasione, ad assumere informazioni sull’operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di sincerarsi della sua affidabilità, l’Amministrazione tributaria non può tuttavia esigere in maniera generale che detto soggetto passivo, 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 disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell’IVA, o, dall’altro lato, disponga di documenti a tale riguardo (v., in tal senso, sentenze Mahagében et Dávid, causa C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 60 e 61; Stroy trans, causa C-642/11, EU:C:2013:54, punto 49, nonché ordinanza Jagiełło, causa C-33/13, EU:C:2014:184, punti 38 e 39)”. G. Verna, commentando la sentenza in richiamo nel suo articolo dal titolo “L’onere probatorio nelle frodi IVA è a carico del Fisco”, in *GT - Rivista giur. trib.*, n. 3/2016, pag. 197 ss., ha opportunamente e correttamente evidenziato che “Le disposizioni della Sesta Direttiva impediscono che venga negata ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l’IVA addebitatagli per l’acquisto di beni da altro soggetto passivo, solo perché privo di struttura od organizzazione così da essere considerato nella sostanza imprenditore inesistente”.

Detrazioni

fornitore solamente qualora “non poteva non sapere” delle intenzioni fraudolenti dello stesso. Nel rispetto dell’insegnamento offerto dai giudici lussemburghesi, anche per la Corte di cassazione appare ormai chiaro che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, onde invocare validamente il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA assolta dal cessionario, l’Amministrazione finanziaria, conformemente all’onere probatorio su di essa incombente, non può limitarsi a dimostrare la fittizietà del fornitore, ma deve altresì (e soprattutto) provare che l’acquirente era (o avrebbe dovuto esserlo) consapevole del fatto che il suo acquisto si inseriva in una evasione dell’IVA (2).

Tuttavia, assodato il principio in richiamo, resta ancora aperta la questione attinente alle circostanze che possono giustificare degli addebiti, soprattutto in termini di colpevolezza, nei riguardi del cessionario, tali da legittimare il disconoscimento del diritto alla detrazione.

Difatti, con riferimento alla fattispecie in esame è particolarmente discussa la portata della responsabilità del cessionario IVA che non abbia “suo malgrado” preso parte all’evasione posta in essere dal proprio fornitore; vale a dire che, salvo l’ipotesi in cui il cessionario abbia dolosamente e quindi ben consapevolmente partecipato alla frode posta in essere dal proprio fornitore (circostanza nella quale il diritto alla detrazione deve essere incontestabilmente negato), nei rimanenti casi, in cui l’acquirente sia “involontariamente” incappato in un fornitore fraudolento, non è facile delineare il confine tra la biasimevole leggerezza addebitabile al cessionario (per non aver svolto nessun tipo di verifica nei confronti di un fornitore apparso inequivocabilmente disonesto), e l’assenza di una preventiva attività di verifica e di controllo, certamente non spettante ad un normale operatore IVA (trattandosi di attività che rappresentano prerogativa dei soli organi di controllo, quali l’Agenzia delle entrate o la Guardia di Finanza) (3). Ad esempio, nel caso deciso dalla sentenza in commento i giudici di vertice hanno lamentato nei confronti della società ricorrente se non altro “una colpa grave circa la diligenza nello svolgimento della attività professionale di imprenditore in campo automobilistico”, in quanto, a loro dire, viste le caratteristiche soggettive dei fornitori, unitamente alle modalità di pagamento richieste ed al prezzo praticato, la stessa

avrebbe dovuto rendersi conto che detti soggetti avrebbero evaso l’IVA, risultata poi effettivamente non versata. Il punto è capire se gli elementi considerati dai giudici di legittimità a fondamento e giustificazione della sentenza in esame possano considerarsi in grado di provare il fatto che l’acquirente “non poteva non sapere” dell’evasione IVA realizzata dai propri fornitori, ovvero, se si tratta più “semplicemente” di circostanze che potevano al limite generare un “sospetto”, dal quale tuttavia non sarebbe sorto in capo al cessionario l’onere di attivare controlli e verifiche che non gli competono, e che, soprattutto, non avrebbe dovuto giustificare il disconoscimento del diritto alla detrazione e, di conseguenza, la negazione della neutralità tipica dell’IVA.

Sul concetto di “fittizietà” del fornitore

Per comprendere la portata della responsabilità del cessionario IVA, occorre innanzitutto soffermarsi sul concetto di fittizietà del fornitore.

I giudici di legittimità, al fine di motivare la decisione conclusivamente assunta con la decisione in commento, sono partiti dal presupposto che, in base alle indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia, le disposizioni della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (ora Direttiva 2006/112CE), “... devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale ..., che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l’imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo

Note:

(2) In questo senso si segnala, tra le altre, l’ordinanza n. 7693 del 6 aprile 2020, con la quale la Corte di cassazione ha per l’appunto confermato l’annullamento dell’avviso di accertamento oggetto di impugnazione proprio in considerazione del fatto che l’Amministrazione finanziaria non era stata in grado di dimostrare che il contribuente non avesse agito in buona fede, ossia, che lo stesso avrebbe se non altro dovuto accorgersi della frode IVA posta in essere dal proprio fornitore.

(3) In questo senso si veda R. Lupi, “Responsabilità delle aziende per fatto altrui”, in *Dialoghi Tributarî*, 2013, pag. 316.

verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto" (4).

In effetti, per i giudici lussemburghesi, ai fini IVA, colui che emette la relativa fattura va inteso, in linea di principio, come l'effettivo fornitore del bene ceduto, specie se non vi sono elementi in grado di identificare, con certezza, l'effettivo cedente che si cela (o dovrebbe celarsi) dietro colui che formalmente ha rilasciato il documento fiscale funzionale all'esercizio del diritto alla detrazione (ossia, la fattura). Dal canto suo, il cessionario deve poter fare affidamento sulla liceità dei propri acquisti (e, quindi, dei propri fornitori), senza rischiare di perdere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte; conformemente, tra l'altro, al fondamentale principio del legittimo affidamento (5).

Del resto, anche laddove il fornitore operi con intenti fraudolenti, ciò non significa che viene meno il suo *status* di soggetto passivo di imposta. Si tenga conto che lo schema classico delle frodi IVA 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, 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), in linea di principio 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, nella frode appena descritta il fornitore non può essere considerato un soggetto fittizio, atteso che, in questo caso, non solo l'operazione commerciale è realmente avvenuta, ma esso, pur destinato a "scompare" (*missing trader*), resta a tutti gli effetti la controparte giuridica del cliente che (in buona fede) ha versato l'IVA sulla fattura da esso emessa. In pratica, nel caso appena rappresentato 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'imposta, 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 dell'acquirente.

In questi casi, ossia, nell'ipotesi in cui la connotazione patologica dell'operazione sia da riferirsi unicamente al fornitore, lo stesso giammai potrà assumersi come fittizio o inesistente per il cessionario, atteso che quest'ultimo, come visto, ha richiesto il bene direttamente al fornitore fraudolento, non immaginando le sue reali intenzioni.

Del resto, considerato che, in ambito comunitario, 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 tale bene come se ne fosse il proprietario (6), e, nel caso retro rappresentato, il *missing trader* altro non fa se non trasferire un bene materiale, autorizzando l'altra parte a disporre per l'appunto come se ne fosse il proprietario, va da sé che sia proprio e solo il *missing trader* a dover emettere la fattura addebitando l'IVA che, tuttavia, non provvederà a versare all'Erario.

Nella fattispecie 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 obblighi.

Note:

(4) La sentenza citata nella pronuncia in commento è quella indicata nella nota 2, ossia la sentenza emessa dalla Corte di Giustizia il 22 ottobre 2015, nella causa C-277/14 (PPUH Stehcemp).

(5) In questo senso si veda CGE, sentenza del 3 ottobre 2019, causa C-329/18 (Valsts ieņēmumu dienests).

(6) 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.

Detrazioni

Tuttavia, il cessionario che abbia adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente esigere al fine di scongiurare la partecipazione ad una frode IVA mantiene fermo il proprio diritto alla detrazione, nonostante la frode perpetrata dal proprio fornitore, a sua incolpevole insaputa.

Quindi, in linea teorica, per l'operatore in buona fede il *missing trader* resta un soggetto reale ed esistente, con la conseguenza che l'acquisto effettuato da esso non potrà intendersi come recato da una fattura soggettivamente inesistente, quand'anche il fornitore si sia limitato, fraudolentemente, ad interporre (in maniera cartolare) tra l'acquirente e l'effettivo fornitore, al solo fine di lucrare sul particolare meccanismo dell'IVA.

Questo spiega il motivo per il quale la Corte di Giustizia ha affermato che "la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale".

In altri termini, il fornitore creato artatamente al solo fine di figurare cartolarmente per poter consentire l'evasione non può essere considerato fittizio per il relativo cessionario, né, tantomeno, comprometterne il diritto alla detrazione dell'IVA subita in rivalsa.

Tuttavia, se emerge dagli atti che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere delle intenzioni fraudolente del proprio fornitore, il carattere fittizio di quest'ultimo può incidere sul suo diritto alla detrazione, precludendolo.

Infatti, se la fittizietà del fornitore era conosciuta, ovvero, è emersa o avrebbe dovuto e/o potuto, con la "dovuta accortezza", emergere, la relativa fattura si considera emessa da un soggetto che non ha lecitamente e quindi fisiologicamente preso parte all'operazione IVA, rendendo tale ultima imposta non detraibile, in quanto il principio di neutralità fiscale non può essere invocato (...) da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (7).

Con riferimento a tale ultimo aspetto, nel caso della sentenza in commento i giudici di legittimità, ribaltando quanto deciso dai giudici di appello, che

avevano escluso la responsabilità del cessionario sulla scorta, in particolare, della assoluzione ottenuta in sede penale, hanno ritenuto che agli atti fosse certamente emersa una grave negligenza del contribuente, che avrebbe dovuto immediatamente accorgersi delle velleità frodatrici del proprio fornitore. Segnatamente, sul punto i giudici di vertice si sono espressi come segue: "Nel caso è indubbio che l'Amministrazione abbia fornito tale prova, anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, valorizzando nel quadro indiziario elementi quali: la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione (la sede sociale era all'interno di un appartamento condominiale per il ..., e nessuno dei due fornitori possedeva piazzali o locali di esposizione o officine di manutenzione, essenziale nella rivendita autovetture); il pagamento anticipato da parte dell'acquirente direttamente a volte al fornitore straniero, la consegna della autovettura direttamente al cessionario committente dall'esportatore straniero, il mancato pagamento dell'IVA sistematicamente da parte del cedente, il prezzo vile. Tale quadro indiziario sulla base del quale l'Amministrazione ha contestato l'inesistenza delle operazioni, lascia intendere una complicità del destinatario delle forniture o perlomeno lascia desumere una colpa grave circa la diligenza nello svolgimento della attività professionale di imprenditore in campo automobilistico, in considerazione della sistematico omesso versamento dell'IVA da parte dell'apparente importatore, che poi era stata ripartita con il cliente tramite vendite di favore, a prezzo fuori mercato. Proprio i molteplici contatti commerciali intercorsi tra le parti e le anomale modalità della vendita (pagamento anticipato) lascia intendere la piena consapevolezza del cessionario dell'operazione truffaldina o quantomeno il mancato esercizio del diligente controllo della operazione fiscale come richiesto ad ogni operatore commerciale".

Come si nota, i giudici di legittimità, tenuto conto che i due fornitori che avevano emesso le relative

Nota:

(7) Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, causa C-21/16, punto 39 e giurisprudenza ivi citata.

OSSERVAZIONI

L'ordinanza n. 23080/2020, pur confermando il graduale ma doveroso avvicinamento della giurisprudenza di legittimità alle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, dà ancora adito a più di una perplessità sul modo in cui i giudici di vertice interpretano e valutano l'assunto secondo cui il cessionario risponde dell'IVA non versata dal fornitore solamente qualora "non poteva non sapere" delle intenzioni fraudolente dello stesso.

fatture erano privi di una sede operativa (e quindi, trattandosi di autovetture, di un salone, ovvero, di una officina), che il pagamento per l'acquisto delle autovetture era avvenuto sistematicamente in anticipo, talvolta anche nei diretti confronti del fornitore non residente, e che il prezzo praticato era oltremodo vantaggioso ("vile"), sono giunti a ritenere gravemente colposo l'atteggiamento assunto dal contribuente molisano, al punto da "sospettare" che lo stesso, nonostante l'assoluzione ottenuta in sede penale, fosse comunque "complice" del proprio fornitore fraudolento. Malgrado da una prima lettura della sentenza e, quindi, alla luce degli elementi ivi evidenziati, la decisione assunta dai giudici di legittimità appaia in qualche modo plausibile (8), permane il dubbio sul fatto che il contribuente molisano, stando alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, fosse tenuto a verificare la liceità dei propri fornitori, e che, soprattutto, potesse essere "punito" con il disconoscimento della detrazione dell'IVA comunque (a monte) assolta in considerazione di circostanze che, al vero, più che provare, in maniera inequivocabile, la natura fraudolenta dei fornitori in questione, al più avrebbero potuto generare dei sospetti, da quali tuttavia non appare automaticamente sussumibile l'assunto che la società molisana non potesse non sapere che i suoi fornitori non avrebbero versato l'IVA, una volta incassata.

Sugli obblighi incombenti in capo al cessionario IVA

Come detto, nel caso in esame i giudici di legittimità hanno "sanzionato" l'acquirente molisano "reo" di aver detratto l'IVA assolta nei confronti di soggetti che erano (a loro dire) apparsi palesemente fraudolenti, in quanto privi di una struttura adeguata alla commercializzazione dei beni compravenduti, e soliti praticare prezzi particolarmente vantaggiosi, chiedendo di effettuare il pagamento in anticipo, e talvolta direttamente al loro fornitore estero.

In pratica, a fronte degli elementi in richiamo, secondo i giudici di Cassazione il contribuente

"non poteva non sapere" di essere incappato in una frode IVA.

Al vero, gli elementi presi in considerazione dai giudici della Corte di cassazione risultano in buona parte coincidenti con quelli che la Corte di Giustizia ha ritenuto non decisivi ai fini del disconoscimento della detrazione dell'IVA.

Stando infatti all'insegnamento della Corte di Giustizia, "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).

In particolare, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia l'assenza di una sede operativa non rappresenta un elemento dal quale il cessionario IVA deve inevitabilmente giungere alla conclusione di essere al cospetto di un soggetto fraudolento, desistendo, pertanto, dall'effettuare l'acquisto inizialmente programmato. Difatti, secondo i giudici lussemburghesi "quando l'attività economica in questione consiste nella cessione di beni effettuati nell'ambito di varie vendite successive, il primo acquirente e rivenditore di tali beni può limitarsi a dare ordine al primo venditore di trasportare i beni in questione direttamente al secondo acquirente, senza che disponga egli stesso necessariamente dei

Nota:

(8) Sebbene, a dire il vero, in un caso del genere ci si sarebbe attesi un rinvio alla Comm. trib. reg. per un nuovo esame del merito, notoriamente di competenza del giudice dell'appello.

Detrazioni

mezzi di stoccaggio e di trasporto indispensabili per effettuare la cessione dei beni in questione” (9). Talché, nel caso della sentenza in esame l’assenza di dotazioni umane e strumentali di per sé non avrebbe dovuto giustificare o condizionare la decisione dei giudici di vertice, in quanto l’acquirente molisano non avrebbe potuto o dovuto escludere che la carenza di risorse dipendesse dalle particolari modalità con le quali venivano garantite le forniture di autovetture richieste.

In particolare, l’esistenza di più vendite successive ben avrebbe potuto giustificare o comunque rendere plausibile il pagamento direttamente al fornitore estero, ovvero, il fatto che le autovetture provenissero direttamente dall’estero.

Per quanto poi attiene al pagamento anticipato, non si vede per quale motivo tale circostanza avrebbe dovuto “certificare” la connotazione fraudolenta dei fornitori in questione, atteso che non vi è nulla di insolito o di patologico nel pagare in anticipo un bene commissionato, specie laddove la fornitura venga regolarmente garantita.

In ordine, poi, al prezzo di vendita praticato, non vi è modo di capire per quale motivo sia stato definito “vile”; al vero, viene da pensare che esso non fosse poi così vile, altrimenti non si giustificerebbe l’assoluzione ottenuta in sede penale.

Nella sostanza, ad avviso di chi scrive nel caso esaminato dalla sentenza in commento, specie considerando che il contribuente, nel parallelo giudizio penale, era stato assolto, risulta che i giudici di legittimità siano giunti a “sanzionare” il contribuente accertato per aver effettuato acquisti da soggetti ritenuti palesemente fraudolenti, a fronte, tuttavia, di elementi e circostanze che, per stessa ammissione dei giudici lussemburghesi, di per sé non possono legittimare il disconoscimento del diritto della detrazione dell’IVA, non facendo venir meno lo *status* di soggetto passivo del relativo fornitore, la cui fattura, pertanto, resta validamente utilizzabile da parte dell’acquirente, né possono inficiare la posizione IVA di quest’ultimo, facendo venir meno la neutralità tipica del tributo comunitario.

A ben vedere, gli elementi presi in considerazione dai giudici di vertice non risultano sufficienti a ritenere provato ed inequivocabilmente certo il fatto che l’acquirente molisano non potesse non sapere della natura fraudolenta dei propri fornitori,

salvo che tali elementi non vengano esaminati unitamente agli inadempimenti fiscali di detti fornitori (sia in termini dichiarativi, sia in termini di versamento), sui quali, tuttavia, il cessionario IVA in questione, e, più in generale, qualsivoglia operatore commerciale, non è assolutamente obbligato ad indagare, né, molto spesso, ha i mezzi o gli strumenti per farlo.

In altri termini, anche nella circostanza in esame sembrerebbe che i giudici di vertice siano stati condizionati dagli elementi istruttori emersi al termine dell’indagine fiscale, senza tuttavia considerare, in maniera obiettiva, quali fossero gli elementi effettivamente conoscibili e valutabili dall’acquirente al momento del relativo ordine e, soprattutto, senza considerare che tali elementi, anche in considerazione delle indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia, non necessariamente devono costringere il cessionario a desistere dal proprio acquisto, e, ancor meno, possono giustificare il disconoscimento del suo diritto di detrazione, atteso che, laddove essi possono “semplicemente” generare un “sospetto” riguardo alla liceità (ai fini IVA) del relativo fornitore, ciò non può e non deve significare che il cessionario non possa non sapere della evasione IVA da questo successivamente realizzata.

Osservazioni conclusive

Da quanto sopra, appare lecito affermare che la giurisprudenza di legittimità, pur partendo dalla dichiarata intenzione di recepire l’insegnamento dei giudici lussemburghesi, continua tuttavia ad interpretare vicende come quelle in esame in maniera rigorosa e non propriamente conforme agli insegnamenti dei giudici comunitari, costringendo i cessionari IVA a rispondere delle frodi poste in essere da terzi come dei veri e propri responsabili in solido, motivando tali decisione alla luce di elementi e circostanze che, come visto, al limite possono giustificare dei sospetti, ma non consentono di sostenere che l’acquirente non potesse non sapere della frode realizzata dal proprio fornitore.

Come opportunamente sottolineato dall’Avvocato UE nella causa C-329/18, riferendosi all’insegnamento della Corte di Giustizia in merito al livello di

Nota:

(9) CGE, sentenza del 22 ottobre 2015, causa C-277/14 (PPUH Stehcamp), punto 35.

diligenza richiesto ordinariamente ad un operatore IVA, “persino quando vi sono indizi che consentono di sospettare l’esistenza di irregolarità, l’Amministrazione tributaria non può esigere, in modo generalizzato, che i soggetti passivi, da un lato, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità, verifichino che gli emittenti delle fatture dispongano dei beni o siano in grado di fornirli e che abbiano soddisfatto i propri obblighi in materia di IVA, o, dall’altro, dispongano della relativa documentazione”. Ciò conferma che il semplice sospetto non può implicare l’obbligo di attivare controlli e verifiche dalla cui assenza far discendere, a mo’ di sanzione impropria, il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA. Nel caso in esame, ad esempio, i giudici di vertice hanno stigmatizzato la condotta del ricorrente rilevandone la “grave colpa circa la diligenza nello svolgimento della attività professionale di imprenditore in campo automobilistico, in considerazione del sistematico omesso versamento dell’IVA da parte dell’importatore”; in realtà, un diligente imprenditore nel campo automobilistico deve essere in grado di individuare se un autoveicolo è in buone condizioni o meno e se quindi è funzionale alla relativa vendita; non deve, al contrario, verificare, non avendone neanche i mezzi, né, tantomeno, il potere, se il soggetto che, dopo averla importata, gli ha ceduto un’autovettura abbia o meno versato l’IVA addebitata in rivalsa, trattandosi di un compito di esclusiva competenza della Amministrazione finanziaria, l’unica ad avere gli strumenti e soprattutto il potere di effettuare un controllo del genere.

Gli oneri investigativi o le accortezze addebitabili ai cessionari IVA, stando alla giurisprudenza comunitaria, appaiono meno invasivi e meno stringenti rispetto a quelli “pretesi” dal Fisco e, soprattutto, dai giudici di legittimità, che, a ben vedere, così statuendo di fatto “ribaltano” in capo agli operatori IVA le responsabilità di soggetti terzi, sulla cui condotta e sul cui operato spetta ad altri controllare. Non va dimenticato che ogni soggetto passivo IVA agisce in qualità di “collettore d’imposta”; ossia, riscuote il tributo IVA in nome e per conto dell’Erario; ed è l’Erario che gli conferisce simili competenze, attribuendogli un apposito numero identificativo (la partita IVA).

Ne consegue che spetta innanzitutto all’Erario, anche a tutela di quanti operano nel mercato comune, assicurarsi che ciascun collettore d’imposta agisca correttamente, rispettando l’“incarico” ricevuto.

Di conseguenza, non può e non deve essere il cessionario IVA a rispondere delle mancanze di tale “collaboratore” (10), specialmente se riguardo alla sua condotta sussistano dei semplici sospetti, e non già elementi in grado di confermarne in maniera inequivocabile il carattere illecito.

Nota:

(10) Segnatamente, la CGE, nella sentenza del 21 febbraio 2008, causa C-271/06 (Netto Supermarkt), al riguardo ha avuto modo di precisare 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)”.