

## Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità “oggettiva” del cessionario

di **Fabio Falcone**

### L'approfondimento

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 27745/2021, ha stabilito che “se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocumento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale”. L'affermazione dei giudici di vertice assume particolare importanza in quanto centra perfettamente la *ratio* tipica dell'IVA, la quale, essendo una imposta indiretta sui consumi introdotta con il preciso intento di agevolare lo scambio di beni e servizi tra gli operatori comunitari, deve essere interpretata ed applicata in maniera tale da poter effettivamente agevolare la circolazione dei beni e dei servizi, mentre l'interpretazione talvolta offerta dall'Amministrazione finanziaria, che arriva ad esigere degli oneri di controllo e di indagine da parte dei cessionari che vanno ben al di là delle precauzioni ragionevolmente esigibili da un imprenditore medio, non può assolutamente ritenersi in linea con le suindicate finalità tipiche del tributo IVA.

#### Riferimenti

Corte di cassazione, ordinanza 12 ottobre 2021, n. 27745  
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19, 54

coinvolto in una frode IVA (che abbia, cioè, effettuato degli acquisti da un soggetto poi rivelatosi un evasore, in quanto mosso dal preordinato intento di non versare l'IVA una volta incassata) non perde il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, salvo che l'Amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare, mediante elementi oggettivi specifici, che lo stesso, all'atto dell'acquisto, era a conoscenza, o comunque avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza richiesta in ragione della sua qualità professionale, delle fraudolenti intenzioni del proprio fornitore.

Rileva, in particolar modo, il passo della ordinanza in cui i giudici di legittimità sottolineano che “se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocumento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale”.

L'affermazione dei giudici di vertice assume particolare importanza in quanto centra perfettamente la *ratio* tipica dell'IVA, la quale, essendo una imposta indiretta sui consumi introdotta con il preciso intento di agevolare lo scambio di beni e servizi tra gli operatori comunitari, deve essere interpretata ed applicata in maniera tale da poter effettivamente agevolare la circolazione dei beni e dei servizi, mentre l'interpretazione talvolta offerta dall'Amministrazione finanziaria, che arriva ad esigere degli oneri di controllo e di indagine da parte dei cessionari che vanno ben al di là delle precauzioni ragionevolmente esigibili da un imprenditore medio, non può assolutamente ritenersi

La Corte di cassazione - con l'ordinanza 12 ottobre 2021, n. 27745 - ha opportunamente precisato e ribadito che il cessionario che venga suo malgrado

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

in linea con le suindicate finalità tipiche del tributo IVA.

Appare dunque corretto sostenere che la pronuncia in esame conferma e determina un principio fondamentale ai fini IVA, secondo il quale l'imprenditore medio, per preservare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, deve dimostrare di essere stato attento nel procedere a detti acquisti, ma non può essere costretto a dimostrare di aver effettuato controlli e indagini oltremodo invasivi sui propri fornitori, certamente non spettanti ad un soggetto la cui *mission* è fare affari, e non "affiancare" il Fisco nella lotta all'evasione.

## La vicenda giudiziaria

Leggendo il testo della ordinanza in commento si evince che l'Amministrazione finanziaria aveva contestato l'indebito utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti sostenendo che, siccome il fornitore era risultato privo di provviste finanziarie, il cessionario non avrebbe dovuto intraprendere nessun rapporto commerciale con lui. Il Fisco sosteneva addirittura che l'assicurazione stipulata dal cessionario per la copertura del rischio in caso di mancata consegna della merce avrebbe dimostrato la sua consapevolezza del sistema fraudolento posto in essere dal proprio fornitore.

I giudici del merito, tuttavia, applicando correttamente le indicazioni fornite a più riprese dalla Corte di Giustizia, annullavano l'accertamento sia in primo grado che in appello, evidenziando, in particolar modo, che la conoscenza dello stato di difficoltà economica in cui versava il fornitore non poteva certamente costituire prova della conoscenza e della partecipazione del cessionario all'illegittimo sistema di frode da esso posto in essere. Secondo i giudici del merito le notizie generali relative al fornitore non avrebbero potuto indurre il contribuente accertato a dubitare che le prestazioni ricevute non fossero state effettivamente rese dal soggetto che aveva provveduto alla relativa fatturazione; anche perché nel corso del giudizio era stata offerta prova dell'avvenuta consegna della merce, del pagamento del prezzo, dell'esistenza di rapporti commerciali con numerosi altri fornitori, a riprova della non esclusività del rapporto con il fornitore fraudolento, i cui prezzi erano risultati sostanzialmente in linea (salvo qualche modesto

ed insignificante scarto) con i prezzi praticati dagli altri fornitori.

Alla luce di tali circostanze i giudici del merito giungevano ad annullare la pretesa erariale, sostenendo che la prova, anche per presunzioni, dell'esistenza del dolo o della colpa in capo al cessionario non può essere sostituita con l'assunzione di una responsabilità oggettiva.

La Corte di cassazione ha ritenuto corretta la decisione sottoposta al suo esame.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto rammentato che, in base al loro insegnamento, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incumbente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (1).

Dopodiché, i giudici di vertice sono giunti alla conclusione che la Commissione tributaria regionale si fosse attenuta ai principi retro richiamati, avendo analiticamente dimostrato che nel caso di specie non ricorrevano elementi oggettivi specifici da cui poter presumere che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente, in ragione della costituzione di quest'ultimo dieci anni prima rispetto all'anno di emissione delle fatture contestate, dell'effettivo svolgimento di attività imprenditoriale da parte dello stesso, della effettiva consegna della merce, del pagamento del prezzo, dell'esistenza di rapporti commerciali della

### Nota:

(1) In questo senso ordinanza n. 15369 del 20 luglio 2020.

# Accertamento

società accertata con altri numerosi fornitori, circostanza che dimostrava la non esclusività del rapporto con il fornitore fraudolento, i cui prezzi si discostavano in maniera davvero irrisoria rispetto a quelli praticati dagli altri fornitori.

Al cospetto di un simile stato dei fatti nessun biasimo poteva riferirsi all'incolpevole cessionario, al quale doveva essere riconosciuto e, per quel che più conta, garantita (e tutelata!) la possibilità (e la libertà!) di effettuare acquisti nell'esercizio della propria attività economica, senza l'onere di verificare in maniera oltremodo (e, quindi, "troppo") approfondita la provenienza della merce acquistata. Così statuendo i giudici di legittimità hanno correttamente applicato ed interpretato l'insegnamento da tempo offerto in merito dalla Corte di Giustizia, evidenziando, per quel che più conta, che il diritto alla detrazione dell'IVA spettante al cessionario non può essere messo in discussione a fronte dell'attivazione di mancati controlli e mancate verifiche che non rientrano assolutamente nei compiti di un ordinario soggetto passivo di imposta, la cui attività economica deve essere agevolata dall'IVA, e non ostacolata, come inevitabilmente accadrebbe se ad ognuno di essi venisse chiesto di verificare, in modo quasi "paranoico", l'origine e l'operatività di ciascun fornitore.

## Sui "limitati" obblighi incombenti in capo al cessionario IVA

Come detto, nel caso in esame i giudici di legittimità hanno correttamente, o, meglio, "perfettamente" applicato gli insegnamenti offerti dalla Corte di Giustizia riguardo all'esercizio del diritto alla detrazione da parte di colui che, suo malgrado, risulti coinvolto in una frode IVA.

Secondo la Corte di Giustizia, infatti, "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" (2).

In pratica, nell'ipotesi in cui la connotazione patologica dell'operazione sia da riferirsi unicamente al fornitore, il diritto alla detrazione del cessionario non potrà essere compromesso, avendo quest'ultimo "semplicemente" commissionato un bene afferente alla propria attività economica ad un soggetto all'apparenza validamente operante, dovendosi ritenere tale un fornitore che risulti regolarmente iscritto al registro delle imprese, e sia in grado di garantire la merce richiestagli, magari provvedendo anche al relativo trasporto.

Al riguardo giova rammentare che, in ambito comunitario, la nozione di cessione di bene comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporne come se ne fosse il proprietario (3). Ecco perché l'operatore in buona fede deve in linea di principio preservare il diritto alla detrazione, atteso che il proprio fornitore, benché mosso da intenti fraudolenti, resta, per l'incolpevole cessionario, il suo unico (reale ed effettivo!) contraente, con la conseguenza che l'acquisto effettuato da esso non potrà intendersi come recato da una fattura soggettivamente inesistente, anche nell'ipotesi in

### Note:

(2) Cfr. causa C-80/11 del 21 giugno 2012. Il principio in richiamo è stato ribadito anche nella sentenza emessa il 22 ottobre 2015, nella causa C-277/14 (PPUH Stehcamp), e, segnatamente, nel relativo punto 52, dove i giudici lussemburghesi hanno opportunamente precisato che "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; Stroytrans, 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)".

(3) 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, Armbrrecht, 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.

## OSSERVAZIONI

Appare dunque corretto sostenere che la pronuncia in esame conferma e determina un principio fondamentale ai fini IVA, secondo il quale l'imprenditore medio, per preservare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, deve dimostrare di essere stato attento nel procedere a detti acquisti, ma non può essere costretto a dimostrare di aver effettuato controlli e indagini oltremodo invasivi sui propri fornitori, certamente non spettanti ad un soggetto la cui mission è fare affari, e non "affiancare" il Fisco nella lotta all'evasione.

cui il fornitore si sia limitato, fraudolentemente, ad interporci (in maniera cartolare) tra l'acquirente e l'effettivo fornitore, al solo fine di lucrare sul particolare meccanismo dell'IVA.

Se la detrazione potesse essere negata a causa della mancata attivazione, ad opera del cessionario, di controlli riguardo alla operatività del proprio fornitore, ovvero, a causa del fatto che detto fornitore non risulti in regola con gli adempimenti fiscali, per non avere presentato le apposite dichiarazioni, o per non aver versato le imposte dichiarate, ci troveremmo al cospetto di una grave ed inammissibile violazione della normativa IVA, così come interpretata dalla Corte di Giustizia.

A tal proposito, davvero interessante risulta quanto affermato dai giudici del merito nella sentenza impugnata dall'Amministrazione finanziaria con ricorso poi deciso dall'ordinanza in commento.

I giudici del merito, infatti, hanno più che opportunamente precisato che "l'esistenza del dolo o della colpa non può essere sostituita con l'assunzione di una responsabilità oggettiva".

È questa la filosofia (mirabilmente colta) del meccanismo impositivo dell'IVA; vale a dire che, dinanzi ad una frode IVA, per verificare se il cessionario possa mantenere il diritto alla detrazione occorre verificare quali fossero gli elementi da esso effettivamente conoscibili e valutabili al momento del relativo acquisto, non potendo, o, meglio, non dovendo rilevare in nessun modo circostanze da esso non percepibili o comunque non assumibili, se non per il tramite di attività "investigative" che all'operatore economico medio non possono e non devono essere richieste.

Altrimenti, come giustamente sottolineato dai giudici del merito, il cessionario assumerebbe la connotazione di responsabile oggettivo e/o solidale del tributo non versato da terzi, circostanza assolutamente osteggiata dalla Corte di Giustizia.

Del resto, la Corte di Giustizia, anche nella sentenza emessa il 3 ottobre 2019 nella causa C-329/18, al punto 45, non ha mancato di ribadire che "quando

un'Amministrazione tributaria intende dimostrare, in seguito all'accertamento di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, che il destinatario di tale fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione faceva parte di un'evasione dell'IVA, essa non può esigere dal suddetto destinatario verifiche che non gli incombono".

Si consideri che sempre nella citata causa C-329/18, l'Avvocato Generale, riferen-

dosi all'insegnamento della Corte di Giustizia in merito al livello di diligenza richiesto ordinariamente ad un operatore IVA, ha sostenuto che "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 anche dinanzi a possibili sospetti riguardo alla regolare operatività di un dato fornitore, dal cessionario comunque non può essere pretesa l'attivazione di controlli e verifiche dalla cui assenza far discendere, come una vera e propria sanzione impropria, il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA.

Pertanto, se il fornitore si pone come un normale operatore commerciale, garantendo la merce commissionatagli, l'IVA dallo stesso addebitata in fattura dovrà ritenersi in linea di principio regolarmente e validamente detraibile, a nulla rilevando che detto fornitore si trovi in difficoltà economiche o non sia in regola con gli adempimenti fiscali, tenuto conto che simili circostanze non devono interessare il relativo cessionario, il quale non risulta nemmeno tenuto ad assumere informazioni al riguardo.

## Sulla esigenza di tutelare la buona fede dell'operatore IVA

L'insegnamento offerto dalla Corte di cassazione con l'ordinanza in esame può e deve essere salutato



# Accertamento

in maniera assolutamente positiva, essendo stata data piena e perfetta applicazione alle indicazioni della Corte di Giustizia in tema di frodi IVA.

Non resta che augurarsi il consolidarsi di una simile tendenza, così da evitare che il cessionario che opera in buona fede sia costretto a farsi carico, indebitamente, delle violazioni di terzi.

Gli oneri investigativi o le accortezze addebitabili ai cessionari IVA, stando alla giurisprudenza comunitaria, appaiono meno invasivi e meno stringenti rispetto a quelli sovente “pretesi” dal Fisco e, talvolta, dagli stessi giudici di legittimità (4), i quali, a ben vedere, in questo modo finiscono per “ribaltare” 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 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” (5), specialmente se riguardo alla sua condotta sussistano dei semplici sospetti, e non già elementi in grado di confermarne in maniera inequivocabile il carattere illecito.

Altrimenti, il cessionario IVA viene ad essere oggettivamente responsabile delle mancanze dei propri fornitori, contrariamente allo spirito dell’IVA, la quale, giova rammentarlo (ed i giudici di vertice nell’ordinanza in commento l’hanno fatto in maniera assolutamente apprezzabile), essendo un’imposta che deve agevolare la circolazione dei beni e dei servizi, osteggia fermamente l’attribuzione di obblighi investigativi e di controllo nei confronti di soggetti che sono “naturalmente” ed unicamente dediti allo svolgimento di attività economiche.

L’avvertimento offerto dei giudici di legittimità con l’ordinanza in commento al riguardo è davvero significativo; è evidente infatti che “se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non

precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l’economia in generale”.

Non resta che augurarsi che il Fisco e gli stessi giudici, sia di merito che di legittimità, facciano buon uso del principio testé richiamato.

Un banco di prova in tal senso potrebbe essere quello relativo alla responsabilità dei fornitori degli esportatori abituali, specie in seguito al Provvedimento n. 293390 del 28 ottobre 2021 del Direttore dell’Agenzia delle entrate, il quale è diventato efficace dal 1° gennaio 2022 (6).

Come noto, il provvedimento in richiamo si rivolge a quanti si dichiarino esportatori abituali, trasmettendo telematicamente all’Agenzia delle entrate lettere di intento, attraverso la previsione di “specifiche procedure di analisi di rischio e di controllo, allo scopo di verificare il possesso dei requisiti per poter essere qualificati esportatori abituali”.

In particolare, il Provvedimento n. 293390/2021 stabilisce l’invalidazione delle lettere di intento illegittime già presentate (trasmesse telematicamente) e l’inibizione dell’emissione di altre lettere

## Note:

(4) Si veda in questo senso l’ordinanza della Corte di cassazione n. 23080/2020 del 22 ottobre 2020, con commento (sia consentito) di F. Falcone, “Solo la ‘inequivocabile’ consapevolezza della fittizietà del fornitore legittima il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA”, in questa *Rivista*, n. 2/2021. Nell’articolo in richiamo l’autore critica la decisione assunta dai giudici di legittimità, ritenendo che nella fattispecie siano stati valorizzati e considerati elementi dai quali, specie tenendo conto gli insegnamenti dei giudici lussemburghesi, non avrebbe potuto derivare il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti, atteso che il contribuente accertato, tra le altre cose, aveva ottenuto l’assoluzione nel parallelo procedimento penale.

(5) 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)”.

(6) Sul tema si veda G. Giuliani - M. Spera, “False lettere di intento e lotta alle frodi”, in *il fisco*, n. 1/2022.

di intento da parte del soggetto carente dei requisiti per essere considerato esportatore abituale.

Dell'esito negativo viene chiaramente informato il soggetto che ha presentato la dichiarazione di intento e contestualmente viene informato anche il soggetto cedente/fornitore, al quale vengono comunicati i dati relativi alla dichiarazione invalidata (7).

Ebbene, proprio in linea con i principi retro rappresentati, e, quindi, nell'ottica di tenere il più possibile indenne il soggetto che agisce in buona fede dai comportamenti non corretti di altri, sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle entrate specificasse che, fin quando non viene comunicato al fornitore dell'esportatore l'invalidità della dichiarazione di intento, le fatture che sono emesse in regime di non imponibilità sono da considerare regolari, fermo restando l'obbligo di chi ha rilasciato la dichiarazione di intento di intervenire per correggere la fattura alla stessa stregua di uno splafonamento e secondo i sistemi consentiti dall'Amministrazione finanziaria.

Per contro, l'invalidazione della lettera di intento da parte dell'Agenzia delle entrate dovrebbe esplicitare i suoi effetti in capo al fornitore solo dopo che è stata fornita la relativa informazione nel cassetto fiscale di quest'ultimo, potendo in questo caso assimilare il comportamento tenuto, anche ai fini della sanzione, all'emissione di una fattura non imponibile in mancanza della lettera di intento (8).

È questa l'interpretazione apparentemente più conforme alla normativa IVA, così come interpretata dalla Corte di Giustizia.

In particolare, giova al riguardo rammentare che secondo i giudici lussemburghesi "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.

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. 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" (9).

Ebbene, imponendo al fornitore di rettificare la fattura inizialmente emessa in regime di non imponibilità, a fronte della successiva contestazione della lettera di intento dallo stesso ricevuta, è evidente che il peso del mancato introito fiscale verrebbe a ricadere unicamente sull'incolpevole fornitore, il quale difficilmente riuscirà ad incassare l'imposta successivamente addebitata in fattura da un soggetto preordinatamente mosso da intenti fraudolenti.

Come già evidenziato, detto soggetto è innanzitutto un "collaboratore" dell'Erario, il quale, in caso di frode, deve necessariamente considerarsi "in parte responsabile", se non altro per non aver adeguatamente vigilato sull'operato del proprio "collaboratore".

Del resto, all'atto della fornitura l'incolpevole cedente si limita ad applicare il regime connesso alla presenza di una lettera di intento, peraltro trasmessa alla stessa Agenzia delle entrate.

In pratica, il regime nel caso applicato dal fornitore in buona fede è quello che risulta apparentemente corretto in base allo stato dei fatti e comunque l'unico di cui detto fornitore può avere contezza.

Se (solo!) successivamente la lettera di intento risulta non valida non può essere il fornitore in buona fede a doverne sopportare le conseguenze, come chiaramente affermato dagli stessi giudici comunitari.

Il concetto si presenta assolutamente chiaro e lineare; occorre tuttavia attendere e verificare se e come sarà applicato dall'Amministrazione finanziaria.

#### Note:

(7) Entrambe le comunicazioni sono trasmesse mediante PEC "all'indirizzo presente nell'Indice Nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico".

(8) Così G. Giuliani - M. Spera, *False lettere di intento e lotta alle frodi*, cit.

(9) Così punti 22 e 23 della sentenza del 21 febbraio 2008, causa C-271/06 (Netto Supermarkt).