

La Cassazione sempre più “garantista” sulla responsabilità del cessionario

di Fabio Falcone

L'approfondimento

La Cassazione, con l'ordinanza n. 5059/2022, ha confermato che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione sia riconducibile ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche lo stato soggettivo di consapevolezza e, quindi, la malafede del contribuente nel compiere l'operazione commerciale.

Si tratta di una pronuncia estremamente rilevante, che sembra confermare il consolidarsi di un insegnamento sempre più garantista, che non accetta di far ricadere sul cessionario inconsapevole le condotte fraudolente del proprio fornitore.

Riferimenti

Cass. civ., Sez. VI, ordinanza 16 febbraio 2022, n. 5059

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

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 5059 del 16 febbraio 2022, ha confermato che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione finanziaria assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la

prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evitare l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. A fronte di tale principio è stato respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate e confermato l'esito del giudizio di merito a favore del contribuente. Segnatamente, si è avuto modo di rilevare che il giudice dell'appello aveva accertato l'estraneità della contribuente ad ogni coinvolgimento nelle operazioni soggettivamente inesistenti, valutando l'irrelevanza presuntiva delle circostanze dedotte dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, in particolare la mancanza di una sede operativa adeguata allo svolgimento dell'attività commerciale e l'omissione della tenuta della contabilità. Secondo i giudici di vertice il giudice dell'appello risulta aver correttamente rilevato che l'unico dato valorizzato in sede di accertamento dai verificatori era stato quello secondo cui la società cedente non aveva “mai avuto una sede operativa adeguata allo svolgimento dell'attività asseritamente svolta, né tenuto conto della contabilità”; tale circostanza, a dire dei giudici di legittimità, non poteva ritenersi idonea a costituire prova presuntiva dello stato soggettivo del contraente, vale a dire che non era in grado di dimostrare la “consapevolezza” del ricorrente che l'operazione d'acquisto si inseriva in un'evasione dell'imposta.

Si tratta di una pronuncia estremamente rilevante, che sembra confermare il consolidarsi di un insegnamento sempre più garantista, che non accetta di far ricadere sul cessionario inconsapevole le condotte fraudolente del proprio fornitore.

In particolare, ciò che rileva nella sentenza in rassegna è l'attenzione posta dai giudici di legittimità sull'aspetto soggettivo del contraente.

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

Contenzioso tributario

Vale a dire che, secondo le indicazioni fornite dai giudici di vertice, l'Amministrazione finanziaria, onde recuperare nei confronti del cessionario l'imposta non assolta dal cedente, non può limitarsi ad evidenziare le mancanze del fornitore (quali l'assenza di una sede, ovvero, la mancata tenuta della contabilità), ma deve (anche e soprattutto) dimostrare che il cessionario, all'atto del proprio acquisto, e, quindi, in base a ciò (e solo a ciò!) che ad esso risultava in quel momento, non potesse non rendersi conto dell'esistenza della frode IVA posta in essere dal proprio contraente.

In pratica, la Corte di legittimità, ponendo l'accento sullo stato soggettivo del cessionario, conferma che laddove l'esistenza della frode non poteva emergere dalle circostanze di fatto risultanti all'atto dell'acquisto, potendo al limite essere desunta da ulteriori elementi ricavabili però solo attraverso una apposita indagine istruttoria, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte dovrà ritenersi inattuabile, in linea, del resto, con l'insegnamento da tempo offerto dalla Corte di Giustizia.

Sugli elementi che il Fisco è legittimato ad esaminare per recuperare l'IVA nei confronti del cessionario

Come anticipato, la sentenza in commento sembra confermare una posizione maggiormente garantista assunta dalla Corte di cassazione per quel che attiene alla responsabilità del cessionario laddove emerga che il fornitore che ha provveduto all'addebito dell'IVA (poi detratta) in fattura abbia partecipato ad una frode IVA.

Già con l'ordinanza n. 27745/2021 la Corte di cassazione ha opportunamente rilevato 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".

Commentando l'ordinanza in richiamo (1), lo scrivente autore ha al riguardo evidenziato che "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".

Appare francamente evidente che laddove il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte potesse essere negato 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 di riferimento, così come interpretata dalla Corte di Giustizia. Del resto, nella sentenza emessa il 3 ottobre 2019 nella causa C-329/18, al punto 45, la Corte di Giustizia ha opportunamente precisato e ribadito 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, riferendosi 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

Nota:

(1) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità 'oggettiva' del cessionario", in questa *Rivista*, n. 2/2022, pag. 34.

OSSERVAZIONI

La Cassazione, con l'ordinanza n. 5509/2022, ponendo l'accento sullo stato soggettivo del cessionario, ossia, sulla consapevolezza (soggettiva) alla luce degli elementi a lui risultanti all'atto dell'acquisto, conferma che laddove l'esistenza della frode non poteva emergere dalle circostanze di fatto risultanti in tale frangente, potendo al limite essere desunta da ulteriori elementi ricavabili però solo attraverso una apposita indagine istruttoria, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte dovrà ritenersi inattuabile, in linea, del resto, con l'insegnamento da tempo offerto dalla Corte di Giustizia.

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.

L'ordinanza n. 5059/2022 in commento viene ulteriormente a rafforzare il principio retro rilevato, confermando l'assunto secondo il quale, dinanzi ad una frode IVA, per verificare se il cessionario possa mantenere il diritto alla detrazione occorre esaminare quali fossero gli elementi da esso effettivamente conoscibili e valutabili al momento dell'acquisto, non potendo, o, meglio, non dovendo in nessun modo rilevare circostanze a lui estranee in quanto non percepibili o comunque non assumibili, se non per il tramite di attività “investigative” che al soggetto passivo d'imposta non possono e non devono essere richieste.

Con l'ordinanza in esame i giudici di legittimità hanno infatti evidenziato che il giudice dell'appello aveva correttamente rilevato l'estraneità della contribuente ad ogni coinvolgimento nelle operazioni soggettivamente inesistenti, valutando l'inconsistenza presuntiva delle circostanze dedotte dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, in particolare la mancanza di una sede operativa adeguata allo svolgimento dell'attività commerciale e l'omessa tenuta della contabilità. Ciò sta chiaramente a significare che l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei

controlli riguardanti le c.d. frodi carousel deve essere focalizzata non tanto sullo *status* e sulle caratteristiche del cedente, bensì sulla posizione del cessionario, onde verificare se quest'ultimo potesse effettivamente rendersi conto di essere suo malgrado incappato in una frode IVA, alla luce, tuttavia, non già di aspetti riguardanti unicamente e specificatamente il fornitore (non conoscibili dal cessionario se non per il tramite di indagini che non gli competono), bensì degli elementi immediatamente percepibili all'atto dell'acquisto.

Tant'è vero che nella fattispecie esaminata nella ordinanza

n. 5059/2022 è stata giustamente esclusa ogni responsabilità del cessionario, in quanto le circostanze rilevate a fondamento di detta responsabilità riguardavano unicamente il fornitore, vale a dire l'assenza di una sede operativa adeguata, ovvero, la mancata tenuta della contabilità, mentre nulla era stato evidenziato e valorizzato in ordine alla specifica condizione soggettiva dell'acquirente, ossia, non era stato offerto elemento alcuno in grado di dimostrare che, all'atto dell'acquisto, e, in particolare, in considerazione delle circostanze assumibili in quello specifico frangente, l'acquirente risultasse (in maniera evidente e fondata) consapevole di essere al cospetto di una frode IVA.

È questa interpretazione, garantista ed in linea con l'insegnamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, a doversi ritenere corretta e soprattutto conforme al sistema impositivo dell'IVA; ritenendo, di contro, corretta l'impostazione secondo la quale la responsabilità del cessionario può essere giustificata alla luce delle carenze unicamente riferibili al fornitore, si arriverebbe ad una soluzione per così dire “comunitariamente inaccettabile”, in quanto “il cessionario assumerebbe la connotazione di responsabile oggettivo e/o solidale del tributo non versato da terzi, circostanza assolutamente osteggiata dalla Corte di Giustizia” (2).

Nota:

(2) Cfr. F. Falcone, *Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità 'oggettiva' del cessionario*, cit.

Contenzioso tributario

Sulla necessità di modificare le modalità di controllo nell'ambito delle frodi IVA

L'atteggiamento sempre più garantista (e "comunemente corretto") della Corte di cassazione ci si augura possa indurre l'Amministrazione finanziaria a modificare il proprio *modus operandi* nell'ambito dei controlli riguardanti le c.d. frodi carosello. La Corte di Giustizia ha da tempo precisato e stabilito che, 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 fraudolente intenzioni del proprio fornitore (3). In pratica, 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, sovente, gli elementi che l'Erario oppone a fondamento di siffatte contestazioni riguardano per lo più caratteristiche tipicamente ed unicamente soggettive dei fornitori, delle quali, come detto, il cessionario potrebbe venire a conoscenza solo attraverso una attività di verifica e di "investigazione" oltremodo invasiva.

Ad esempio, il Fisco lamenta molto spesso che il cessionario non abbia verificato che il fornitore non era dotato di una struttura adeguata alla commercializzazione dei beni compravenduti. In particolar modo, risulta ricorrente l'ipotesi in cui al cessionario 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 quest'ultimo, 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 di vendita applicato dal fornitore è addirittura inferiore rispetto a quello di acquisto; il sottocosto, dunque, proverebbe l'esistenza di una frode IVA, in quanto tale prassi non potrebbe essere dettata se non dal preordinato intento di non versare il tributo incassato in rivalsa dal cessionario.

Il punto è che il più delle volte il cessionario ignora quale sia stato il costo esattamente sostenuto dal fornitore a monte, considerato che molto spesso i beni da commercializzare vengono 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.

In questi casi 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 poiché magari ha potuto usufruire della collaborazione delle amministrazioni fiscali dei Paesi membri in cui risultano localizzati i rivenditori presso cui si è approvvigionato il fornitore; ovvero, ha potuto fare affidamento sui propri poteri istruttori, accedendo ai movimenti bancari del fornitore fraudolento. In queste situazioni, risulta francamente discutibile 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 finanziaria è stata costretta ad attivare ufficiali canali di collaborazione transnazionale, ovvero, ha dovuto accedere a dati bancari che il cessionario non avrebbe mai potuto consultare. 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, quando 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

Nota:

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

Amministrazione finanziaria, che risulta peraltro dotata dei mezzi necessari per effettuarle.

In realtà, stando anche al consolidarsi dell'insegnamento della giurisprudenza di legittimità, in simili circostanze non può ritenersi condivisibile la tesi (spesso sostenuta dal Fisco) 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" (4). Del resto, nel momento in cui viene pagato il costo pattuito per l'acquisto della merce, secondo l'offerta ricevuta, la merce esiste, viene regolarmente consegnata, e viene inviata regolare fattura da parte di un soggetto "fiscalmente esistente", non si comprende per quale motivo il cessionario dovrebbe giungere alla conclusione che il proprio fornitore non verserà l'IVA addebitatagli. 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. 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.

Ciò, tradotto in termini pratici, sta a significare che, fatti 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 un fondamento istruttorio solido ed altamente credibile, certamente non basato su circostanze quali l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del fornitore, ovvero il mancato pagamento delle imposte, atteso che tali

argomentazioni, ingenerando, di fatto, una sorta di responsabilità "oggettiva", si pongono in netto ed evidente contrasto con il già richiamato principio comunitario di proporzionalità (5).

Appare quindi assolutamente lecito attendersi un deciso cambiamento di rotta da parte dell'Amministrazione finanziaria. Segnatamente, ci si augura che contestazioni unicamente basate sulla natura di mera cartiera del fornitore possano lasciare spazio ad indagini ben più articolate, e, per quel che più conta, focalizzate sulla condizione soggettiva dell'acquirente, la quale dovrà essere esaminata tenendo conto unicamente degli elementi da questo immediatamente percepibili all'atto dell'acquisto.

Pertanto, se analizzando tali elementi non emerge nulla che consenta di sostenere che il cessionario, già al momento del proprio acquisto, non poteva non essersi reso conto di essere incappato in una frode IVA, la detrazione dell'imposta assolta a monte non potrà essere negata, a prescindere dagli elementi oggettivamente (ma unicamente!) riferibili al fornitore. La colpa del cessionario non può e non deve 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

Note:

(4) Tale assunto, del resto, gode dell'autorevole supporto della giurisprudenza comunitaria. Difatti, secondo i giudici lussemburghesi, "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).

(5) Sulla tutela del principio di proporzionalità si veda, P. Centore, Tutela «ampia» dalle frodi nelle operazioni intracomunitarie, in *Corriere tributario* n. 5 del 2011, pag. 341.

Contenzioso tributario

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 (6), risulterà di fatto preclusa ogni contestazione riguardo alla detraibilità dell'IVA assolta, salvo non ricorrano altre e differenti circostanze (documenti, scambi di corrispondenza, o simili) che possano provare in maniera certa o comunque altamente probabile che in realtà il cessionario era ben consapevole (se non addirittura comparscipe) della frode realizzata dal fornitore (7).

Note:

(6) Occorre considerare che coloro che sono dediti alle frodi IVA agiscono con l'intento e, ancor prima, con la "necessità" di porsi nei confronti dei terzi come soggetti assolutamente leciti e regolari. Si tratta infatti di soggetti che movimentano volumi d'affari particolarmente consistenti, gestendo in entrata e in uscita somme di danaro considerevoli. Per poter far ciò devono necessariamente aprire uno o più conti correnti bancari e, quindi, ancor prima, manifestarsi all'istituto bancario di riferimento come soggetto valido ed affidabile. Ne consegue che se detti soggetti riescono ad "apparire" leciti al mondo bancario, è facile (o, forse, ancor più facile) che possano porsi in siffatto modo anche nei confronti del cessionario che agisce in buona fede.

(7) In questo senso sia consentito il rinvio a 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, pag. 23.