

## Il mero stato di insolvenza del venditore non pregiudica la detrazione da parte dell'acquirente

di **Fabio Falcone**

### L'approfondimento

La Corte di Giustizia, con la sentenza causa C-227/21, ha escluso la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di negare il diritto alla detrazione dell'IVA esercitato dal cessionario che sapeva o avrebbe dovuto sapere che il cedente era in stato di insolvenza e che avrebbe avuto difficoltà a versare l'imposta all'Erario. Il rischio che l'insolvenza del cedente comporta per l'effettivo versamento dell'imposta all'Erario spetta a quest'ultimo e non può essere ribaltato sul cessionario.

La sentenza in esame offre degli spunti interpretativi davvero interessanti, specie se considerati nell'ottica della tutela della buona fede del cessionario.

#### Riferimenti

Corte di Giustizia, sentenza 15 settembre 2022, causa C-227/21

Direttiva 2006/112/CE, art. 168, lett. a)

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 15 settembre 2022, emessa a conclusione della causa C-227/21, ha affermato che l'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non

avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'IVA all'Erario.

In particolare, rileva il passo della sentenza (1) in cui i giudici della CGE evidenziano che il rischio di insolvenza del venditore deve essere assunto dall'Erario, e non già dall'acquirente, potendo e dovendo quest'ultimo vantare ed invocare la neutralità fiscale tipica dell'IVA.

Si tratta di una considerazione corretta ed assolutamente condivisibile, tenuto conto che xogni soggetto passivo IVA agisce in qualità di "collettore d'imposta", ossia, riscuote il tributo IVA in nome e per conto dell'Erario. Cosicché, è sull'Erario che incombe l'onere di verificare ed assicurarsi che ciascun "collaboratore", dotato di un apposito numero IVA, rispetti gli obblighi formali e sostanziali su di esso incombenti, mentre le conseguenze di una eventuale inosservanza di tali obblighi non possono ricadere su coloro che si siano limitati, nel rispetto del tipico meccanismo dell'IVA, a pagare il tributo addebitato in fattura (2).

Tant'è vero che i giudici della Corte di Giustizia, nella sentenza in esame, hanno opportunamente precisato e ribadito che "il mero omesso versamento dell'IVA debitamente dichiarata non può, indipendentemente dal carattere intenzionale o meno di una

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

#### Note:

(1) Si vedano i punti 43 e 44 della sentenza in commento.

(2) 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)".

siffatta omissione, costituire una frode in materia di IVA” (3).

Del resto, la Corte di Giustizia già in passato (4) ha avuto modo di precisare che l’omesso versamento dell’IVA dichiarata non costituisce una “frode”, ai sensi della convenzione TIF (Tutela degli interessi finanziari). Difatti, secondo l’art. 1, paragrafo 1, lett. b), della convenzione TIF, una “frode” in materia di entrate dell’Unione implica la “mancata comunicazione di un’informazione in violazione di un obbligo specifico” o “l’utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti”. Talché, laddove l’IVA dovuta e non versata sia stata comunque regolarmente dichiarata dal venditore, il relativo acquirente non potrà subire alcuna limitazione del proprio diritto di detrazione, tenuto conto che l’imposta non versata dal cedente rimane comunque dovuta da quest’ultimo, il quale sarà peraltro tenuto a rispondere delle conseguenze in termini di sanzioni derivanti dal proprio inadempimento.

## La vicenda giudiziaria

La controversia oggetto della causa C-277/21 trae origine dal diniego, da parte dell’Autorità fiscale lituana, del rimborso dell’IVA assolta da una società ivi operante per l’acquisto di un bene immobile soggetto ad una procedura esecutiva, nel presupposto che il cessionario sapesse o dovesse sapere che il cedente non avrebbe versato l’imposta all’Erario, essendo sottoposto ad una procedura di risanamento aziendale dovuta al proprio stato in insolvenza (5).

In particolare, secondo l’Amministrazione finanziaria lituana, il soggetto richiedente il rimborso, “concludendo l’operazione di acquisto del bene immobile di cui trattasi sebbene sapesse o avrebbe dovuto sapere che il venditore non avrebbe versato all’Erario l’IVA generata da tale operazione, aveva agito in mala fede e commesso un abuso del diritto” (6).

La vicenda veniva sottoposta all’esame del giudice competente, dando origine ad un giudizio che, una volta giunto dinanzi alla Corte amministrativa suprema della Lituania, veniva sospeso al fine di sottoporre alla Corte di Giustizia la seguente questione pregiudiziale: “Se la [Direttiva IVA], in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, debba essere interpretata nel senso che

essa vieti o meno una prassi delle Autorità nazionali in forza della quale il diritto di un soggetto passivo alla detrazione dell’IVA a monte viene negato quando tale soggetto, al momento dell’acquisto di un bene immobile, sapeva (o avrebbe dovuto sapere) che il cedente, a causa della propria insolvenza, non avrebbe versato (o non sarebbe stato in grado di versare) l’IVA a valle al bilancio dello Stato” (7).

I giudici lussemburghesi, conformandosi alle conclusioni dell’Avvocato Generale, hanno escluso che l’Amministrazione finanziaria potesse negare il diritto alla detrazione dell’IVA esercitato dal cessionario che sapeva o avrebbe dovuto sapere che il cedente non avrebbe versato l’imposta all’Erario, in quanto sottoposto a una procedura di risanamento aziendale dovuta al proprio stato in insolvenza.

Le difficoltà finanziarie del cedente, sebbene note al cessionario, non consentono di affermare che quest’ultimo abbia preso parte ad una frode IVA, ovvero, abbia tenuto una condotta abusiva.

Al riguardo i giudici della CGE hanno opportunamente sottolineato che, come già stabilito in passato, il cedente non può ritenersi colpevole di frode laddove, pur avendo regolarmente adempiuto ai propri obblighi dichiarativi, non sia stato in grado di versare l’imposta a causa del proprio dissesto finanziario (8).

Talché, se il cedente (a monte) non ha commesso nessuna frode, nessuna condotta frodatória o abusiva potrà essere attribuita al cessionario, quand’anche consapevole del fatto che il cedente, a causa del suo stato di insolvenza, non ottempererà all’obbligo del versamento dell’IVA addebitata in rivalsa.

La CGE ha quindi escluso anche l’esistenza di un eventuale abuso del diritto da parte del cessionario, tenuto conto che una simile fattispecie si realizza soltanto al cospetto di operazioni che non sono poste in essere nell’ambito di una normale attività

### Note:

(3) Così punto 32 della sentenza in esame.

(4) Cfr. CGE, sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone, causa C-574/15, punti da 38 a 41.

(5) Per un primo commento alla sentenza in esame si veda M. Peirolò, “IVA detraibile anche se il fornitore non la versa all’Erario”, in *IPSOA Quotidiano* del 16 settembre 2022.

(6) Cfr. punto 16 della sentenza in commento.

(7) Cfr. punto 23 della sentenza.

(8) Causa C-574/15, Scialdone.

commerciale, ma al solo fine di fruire indebitamente di un vantaggio fiscale.

I giudici lussemburghesi sono dunque giunti alla conclusione che, anche al fine di salvaguardare il fondamentale principio della neutralità, il cessionario non può essere inciso dall'IVA non versata dal soggetto cedente, proprio perché, in tal caso, per tale ultimo soggetto l'operazione non risulterebbe neutrale.

Del resto, il rischio di insolvenza del cedente spetta unicamente all'Erario, e non può essere traslato sul cessionario, tanto più in un caso come quello esaminato dalla CGE nella sentenza in esame, in cui il legislatore lituano ha scelto di non avvalersi della facoltà che l'art. 199, par. 1, lett. g), della Direttiva 2006/112/CE concede agli Stati membri proprio con lo scopo di attenuare il rischio di insolvenza del venditore e che consiste nel traslare l'obbligo d'imposta in capo al cessionario dei beni immobili oggetto di vendita giudiziale al pubblico incanto.

## **Sul ruolo di “mero collaboratore” del cessionario**

La sentenza in esame offre degli spunti interpretativi davvero interessanti, specie se considerati nell'ottica della tutela della buona fede del cessionario. Con la decisione in commento i giudici comunitari hanno compiuto un ulteriore passo in avanti nell'individuazione del confine e, con esso, del bilanciamento, fra tutela erariale e certezza del diritto, tenendo conto dei principi stabiliti nel tempo sul tema delle frodi (9).

In particolare, viene più che opportunamente confermato l'assunto secondo il quale la normativa IVA deve essere interpretata ed applicata nel rispetto dei principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento (10).

Occorre considerare che nella vicenda in esame vi era un dato di fatto oltremodo evidente; vale a dire che risultava sotto certi aspetti scontato che il venditore non avrebbe versato l'IVA incassata a seguito della compravendita immobiliare.

Nonostante ciò, i giudici della Corte lussemburghese non hanno avuto remora alcuna nell'escludere che il diritto alla detrazione (o, meglio, al rimborso) reclamato dall'acquirente potesse essere

in qualche modo compromesso o condizionato dal fatto (noto) che il venditore non avrebbe versato l'IVA.

A fondamento della loro decisione i giudici della CGE, mossi dal preciso intento di tutelare e preservare la neutralità tipica dell'IVA, hanno tenuto in particolare considerazione il ruolo e i compiti spettanti a ciascun operatore IVA.

Segnatamente, i giudici della Corte di Giustizia sono partiti dal presupposto che il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della Direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (11).

Ragion per cui risulta irrilevante, ai fini del diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se il fornitore dei beni abbia versato all'Erario il tributo incassato all'atto della vendita (12).

Difatti, subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'effettivo previo pagamento della stessa da parte del fornitore di beni comporterebbe che il soggetto passivo sarebbe soggetto ad un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto ad evitare.

Il diritto alla detrazione (ovvero, al rimborso) dell'IVA, essendo funzionale alla neutralità tipica di tale tributo, in linea generale non può e non deve subire limitazioni; queste ultime sono ammesse soltanto nell'ipotesi in cui le Autorità tributarie competenti dispongano di elementi oggettivi che consentono di sostenere (fondatamente ed attendibilmente) che il soggetto passivo ha commesso una frode o un abuso del diritto, o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a

---

### **Note:**

(9) Alcuni dei principi in questione si rinvergono nelle sentenze del 27 settembre 2007 emesse nei casi C-409/04, Teleos, causa C-146/05, Albert Collée, causa C-184/05, Twoh International, in *Corr. Trib.*, n. 43/2007, pag. 3515, con commento di P. Centore.

(10) Cfr., in tal senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., *Racc.*, pag. I-7281, punti 45-48; 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., *Racc.*, pag. I-4191, punto 29, nonché 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmeka, *Racc.*, pag. I-8167, punto 31.

(11) Cfr. sentenza del 16 ottobre 2019, G.A.H., causa C-189/18, EU: C:2019:861, punto 33 e giurisprudenza ivi citata.

(12) Cfr. sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcomp, causa C-277/14, EU:C:2015:719, punto 45 e giurisprudenza ivi citata.

fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una frode (13).

Tuttavia, come opportunamente rammentato e specificato nella sentenza in commento, “nei limiti in cui il soggetto passivo ha debitamente adempiuto i propri obblighi dichiarativi in materia di IVA, il mero omesso versamento dell’IVA debitamente dichiarata non può, indipendentemente dal carattere intenzionale o meno di una siffatta omissione, costituire una frode in materia di IVA”.

In pratica, laddove una operazione imponibile avvenga in maniera lineare e fisiologica, nel senso che l’obbligazione contrattualmente assunta, a seguito del suo regolare assolvimento, viene puntualmente formalizzata ai fini IVA, con emissione della conseguente fattura da parte del cedente, il cessionario potrà detrarre l’imposta assolta a monte (ovviamente se afferente alla propria attività economica), a nulla rilevando che il fornitore non provveda al versamento dell’IVA addebitata in fattura, e ciò anche nell’ipotesi in cui, per un qualsivoglia motivo, il cessionario sia venuto a conoscenza del fatto che il fornitore non provvederà a versare il tributo incassato all’Erario.

Il cessionario, al pari del fornitore, è un mero collettore di imposta, ossia, è un collaboratore dell’Erario, tenuto al rispetto dei compiti appositamente prescritti dalla normativa IVA.

In particolare, affinché l’IVA risulti neutrale, il cessionario deve pagare l’IVA addebitatagli nelle fatture di acquisto, provvedendo alla loro successiva registrazione, così da poter poi liquidare il proprio effettivo debito erariale, previo raffronto dell’IVA complessivamente assolta a monte con quella complessivamente addebitata a valle.

Una volta che il cessionario avrà ottemperato agli impegni ad esso spettanti, il conseguente diritto alla detrazione potrà essere liberamente esercitato, a prescindere dal fatto che uno o più fornitori (o prestatori), pur avendo regolarmente formalizzato le operazioni di vendita, non abbiano successivamente provveduto al versamento del tributo incassato in rivalsa.

L’art. 168, lett. a), della Direttiva 112/2006/CE, del 28 novembre 2006, prevede che “il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l’IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da altro soggetto passivo”; non vi è nessuna norma che, per esercitare

il diritto a detrazione, impone a colui che paga l’IVA addebitatagli in fattura l’onere di accertarsi che il proprio *partner* commerciale riversi, a sua volta, l’imposta all’Erario. Del resto, un adempimento del genere rischierebbe di frenare lo sviluppo degli scambi all’interno del mercato europeo, mentre l’IVA è stata introdotta con il precipuo intento di incentivare tali scambi.

Di conseguenza, il soggetto che ha assolto l’imposta addebitatagli in fattura sarà pienamente legittimato a portarla in detrazione, quand’anche colui che l’ha addebitata, pur avendola incassata, non provveda, come dovrebbe, a versarla successivamente all’Erario. Come opportunamente rilevato dalla stessa Corte di Giustizia, “non si può negare la detrazione dell’IVA al soggetto passivo solo per le irregolarità commesse da chi ha emesso la fattura” (14).

Peraltro, nel caso in esame l’acquirente lituano aveva agito nel massimo rispetto della normativa di riferimento, rispettando altresì le regole previste per un acquisto immobiliare nel corso di una vendita giudiziale al pubblico incanto.

Semmai, è il legislatore lituano ad essere in qualche modo “biasimabile”, avendo scelto di non esercitare la facoltà concessa dall’art. 199, paragrafo 1, lett. g), della Direttiva IVA di istituire, in tali specifiche circostanze, un meccanismo di inversione contabile, che ha proprio lo scopo di ovviare al rischio di insolvenza del debitore dell’IVA.

Senza contare che la prassi di negare la detrazione dell’IVA soltanto perché l’acquisto, in quanto avvenuto nel corso di una vendita giudiziale, lascerebbe

#### Note:

(13) Cfr. punto 28 della sentenza in commento.

(14) Cfr. sentenza della CGE, pronunciata il 21 giugno 2012 nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11. In particolare, nella sentenza in richiamo la CGE ha affermato che “La disciplina del sistema comune dell’IVA osta a una prassi nazionale in base alla quale l’Amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall’importo dell’imposta sul valore aggiunto di cui egli è debitore, l’importo dell’imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l’emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi subfornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta Amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un’evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni”. Per un commento alla sentenza in oggetto si veda A. Iorio - S. Sereni, “Fatture per operazioni inesistenti e riparto dell’onere probatorio”, in *Corr. Trib.*, n. 6/2013, pag. 483.

## OSSERVAZIONI

Con la decisione in commento i giudici comunitari hanno compiuto un ulteriore passo in avanti nell'individuazione del confine e, con esso, del bilanciamento, fra tutela erariale e certezza del diritto, tenendo conto dei principi stabiliti nel tempo sul tema delle frodi.

In particolare, viene più che opportunamente confermato l'assunto secondo il quale la normativa IVA deve essere interpretata ed applicata nel rispetto dei principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento.

presumere il mancato versamento da parte del cedente dell'IVA incassata in rivalsa, risulterebbe altresì contraria al principio di neutralità fiscale, facendo di fatto gravare sugli acquirenti l'onere dell'IVA, mentre il principio di neutralità fiscale è inteso proprio a sgravare interamente l'imprenditore da tale onere nell'ambito di tutte le sue attività economiche.

Si può dunque affermare che il cessionario (così come il committente), una volta assolti i compiti ad esso spettanti in qualità di collettore d'imposta, in linea generale può esercitare liberamente e "tranquillamente" il diritto a detrazione, senza alcuna limitazione e, soprattutto, a prescindere dalla condotta tenuta dal suo fornitore (o prestatore).

### **Le limitate ipotesi in cui il diritto a detrazione può essere "sacrificato"**

Come già evidenziato, nella sentenza in commento la Corte di Giustizia ha puntualmente ed opportunamente rimarcato che la negazione del diritto a detrazione può ammettersi solamente nell'ipotesi in cui la competente Autorità fiscale riesca a dimostrare che il cessionario sapeva o comunque avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una frode IVA.

Non solo.

Nell'arresto oggetto della odierna indagine i giudici lussemburghesi hanno altresì evidenziato che, secondo l'art. 1, paragrafo 1, lett. b), della convenzione TIF (Tutela degli interessi finanziari), una "frode" in materia di entrate dell'Unione implica la "mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico" o "l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti".

Ciò sta dunque a significare che il cessionario che incappi in una frode IVA, può rispondere delle relative conseguenze (perdendo il diritto a detrazione) solo qualora risulti nella oggettiva condizione di potersi rendere conto del fatto che la documentazione fiscale ad esso fornita (vale a

dire la fattura emessa dal cedente) riporta dei dati falsi, inesatti o incompleti, dietro i quali si cela il precipuo intento di frodare l'IVA. Di contro, nell'eventualità in cui, suo malgrado, il cessionario non possa rendersi conto di essere incappato in una frode IVA, e, quindi, non sia nella condizione di comprendere la falsità del documento fiscale emesso dal soggetto frodatore, la sua posizione va equiparata *in toto* a quella esaminata nella sentenza in commento, ossia, di colui che può esercitare "tranquillamente" il diritto a detrazione, a nulla rilevando il fatto che il fornitore non

provveda a versare l'imposta incamerata in via di rivalsa.

Del resto, come in passato già evidenziato dallo scrivente autore, "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 cui 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" (15).

In questi casi, infatti, il cessionario non riesce a comprendere e percepire la falsità della documentazione fiscale emessa dal relativo fornitore, di conseguenza, il mancato versamento dell'IVA da parte di quest'ultimo comunque non potrà compromettere il suo diritto a detrazione, anche perché al cessionario non spetta certamente l'onere di compiere una invasiva attività di indagine in ordine alla realtà della documentazione ricevuta dal proprio fornitore, specie laddove quest'ultimo risulti aver

#### **Nota:**

(15) Si veda F. Falcone, "Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità 'oggettiva' del cessionario", in questa *Rivista*, n. 2/2022.

tempestivamente e correttamente assolto all'impegno contrattualmente assunto.

Sull'assolvimento dell'onere della prova da parte delle Autorità fiscali dei Paesi membri in tema di frodi IVA la Corte di Giustizia è recentemente intervenuta con la sentenza del 1° dicembre 2022, emessa nella causa C-512/21.

In tale interessante arresto i giudici lussemburghesi hanno precisato che la Direttiva 2006/112 impedisce alle Autorità fiscali dei Paesi membri di negare il beneficio del diritto a detrazione per il semplice fatto che la relativa operazione sia risultata inserita in una c.d. frode carosello.

In particolare, i giudici lussemburghesi hanno evidenziato che non si può pretendere che il cessionario proceda a verifiche complesse e approfondite come quelle che possono essere effettuate dall'Amministrazione finanziaria.

Segnatamente, al punto 50 della sentenza in esame i giudici lussemburghesi affermano, in maniera inequivocabile, che "l'Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità" (16).

E' stato addirittura precisato che il cessionario non perde il diritto a detrazione solo perché, conoscendo il proprio fornitore (ovvero, i soggetti che risultano aver preso parte alla c.d. frode carosello), potesse essere a conoscenza del fatto che quest'ultimo in passato era già stato coinvolto in una frode IVA.

È dunque con soddisfazione che si prende atto del fatto che la Corte di Giustizia ha confermato espressamente quanto rilevato dallo scrivente autore in un suo precedente contributo in cui si è avuto modo di sottolineare che "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" (17).

## Osservazioni conclusive

La sentenza in esame, ossia, quella emessa nella causa C-227/21, se letta unitamente a quella con la quale è stata definita la causa C-512/21, consente di sostenere che il diritto a detrazione del cessionario deve essere in linea di principio sempre garantito e tutelato, a nulla rilevando le irregolarità di colui che ha emesso la fattura.

Peraltro, l'onere probatorio incombente in capo alla Amministrazione finanziaria, laddove voglia negare il diritto a detrazione del cessionario sostenendo che quest'ultimo poteva se non altro rendersi conto di partecipare ad una frode IVA, stando al contenuto della sentenza emessa nella causa C-512/21 risulta particolarmente rigoroso, e certamente non può limitarsi alla semplice rappresentazione della frode IVA cui il cessionario abbia (suo malgrado) partecipato. E' ormai inevitabilmente giunto il momento in cui il Fisco modifichi il proprio *modus operandi* laddove intenda contestare la detrazione dell'IVA sostenendo la partecipazione del cessionario ad una frode IVA; in particolare, "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" (18).

Del resto, l'assolvimento di un onere probatorio così rigoroso appare perfettamente in linea con la *ratio* e la finalità del neo-introdotta comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

## Note:

(16) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 19 ottobre 2017, Paper Consult, causa C-101/16, punto 51.

(17) Sia nuovamente consentito il rinvio a F. Falcone, *Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità "oggettiva" del cessionario*, cit.

(18) In questo senso sia consentito il rinvio a F. Falcone, "La Cassazione sempre più 'garantista' sulla responsabilità del cessionario", in questa *Rivista*, n. 5/2022.