

## Responsabilità solidale: i presupposti per l'applicazione dell'art. 60-bis secondo la Cassazione

di Fabio Falcone

### L'approfondimento

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 25425/2022 in tema di responsabilità solidale di cui all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, ha affermato che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire una prova di carattere unicamente "oggettivo", senza dover compiere alcuna indagine sulla condotta tenuta dal cessionario, ossia, in ordine alla imputabilità nei suoi riguardi di condotte poco accorte o, più in generale, connotate da colpevolezza, per non essersi reso conto, pur potendo, che il cedente non avrebbe ottemperato al versamento dell'IVA.

Tuttavia, l'interpretazione offerta dai giudici di vertice non appare in linea con le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia che, in più di una circostanza, ha chiarito che "gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere da essi ragionevolmente pretesa al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena in cui ricade un'operazione inficiata da frode all'IVA devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro debitore".

#### Riferimenti

Cass. civ., Sez. VI-5, ordinanza 29 agosto 2022, n. 25425

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60-bis

Con l'ordinanza n. 25425, depositata lo scorso 29 agosto 2022, la Corte di cassazione ha precisato quali sono i presupposti in presenza dei quali deve

ritenersi legittima l'applicazione, da parte del Fisco, dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, ossia, della richiesta di versamento nei confronti del cessionario, quale responsabile in solido, dell'IVA non versata dal cedente nell'ambito di compravendite aventi ad oggetto i beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012 (1).

Nel precedente numero di questa *Rivista* (2), commentando l'ordinanza n. 18707/2022, si è avuto modo di stigmatizzare l'insegnamento di legittimità, peraltro consolidato, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata ad avanzare nei confronti del cessionario, ai sensi dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, la richiesta di pagamento dell'IVA non assolta dal cedente in maniera per così dire "immediata", ossia, notificando direttamente la cartella di pagamento, senza avere l'obbligo di "preannunciare" tale sua intenzione, concedendo al destinatario la possibilità di esprimersi al riguardo, attraverso argomentazioni ed elementi

---

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

#### Note:

(1) La fattispecie normativa in richiamo riguarda segnatamente: (i) gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; (ii) prodotti di telefonia e loro accessori; (iii) *personal computer*, componenti e accessori; (iv) gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche; (v) pneumatici nuovi di gomma, nonché pneumatici rigenerati o usati di gomma e gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori (*flaps*). Sul tema cfr. M. Peirolo, "Responsabilità solidale del cessionario in caso di omesso versamento dell'IVA da parte del cedente", in *il fisco*, n. 11/2019, pagg. 1-1091.

(2) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Per la Cassazione non sussiste l'obbligo del preventivo contraddittorio in caso di responsabilità solidale ai sensi dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972", in questa *Rivista*, n. 10/2022.

## IN SINTESI

Secondo i giudici di legittimità, con riferimento alle fattispecie di cui all'art. 60-*bis* D.P.R. n. 633/1972, l'Ufficio ha l'onere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente ed all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato. A fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolte, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente il quale, ai sensi dell'art. 60-*bis*, comma 3, del richiamato D.P.R., dovrà dare la prova che il prezzo dei beni è congruo rispetto a quello di mercato, ovvero che lo stesso - ove inferiore a quello normalmente praticato - è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

in grado di escludere la ricorrenza della invocata responsabilità solidale (3).

Con il presente articolo invece ci si soffermerà specificatamente sul principio affermato dai giudici di legittimità nella ordinanza in commento, in base al quale "... quanto alle fattispecie di cui all'art. 60-*bis* D.P.R. 633 del 1972, l'Ufficio ha l'onere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente e all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato; a fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolte, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente che ai sensi dell'art. 60-*bis* comma 3 del richiamato D.P.R. dovrà dare la prova che il prezzo inferiore dei beni è

stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta". Secondo i giudici di legittimità, dunque, la norma in questione (60-*bis*), affinché risulti legittima la richiesta di pagamento da parte del cessionario dell'IVA non assolta dal cedente, esige unicamente la ricorrenza del dato oggettivo del prezzo inferiore rispetto a quello di mercato, attribuendo a quel punto al cessionario l'onere di escludere tale sua responsabilità.

Ebbene, a sommo avviso di chi scrive, il dato normativo in esame, nonché l'interpretazione offerta dai giudici di vertice, non appaiono in linea con le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia.

Quest'ultima, infatti, in più di una circostanza ha chiarito che "gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere da essi ragionevolmente pretesa al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena in cui ricade un'operazione inficiata da frode all'IVA devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza

rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro debitore" (4).

Ne consegue che per applicare in maniera "comunitariamente corretta" l'art. 60-*bis* in richiamo il Fisco deve ritenersi obbligato a verificare non solo il dato oggettivo, riguardante il prezzo praticato, ma anche quello "soggettivo", relativo alla condotta tenuta dal cessionario; in caso contrario, la contestazione erariale dovrebbe ritenersi *ab origine* viziata e quindi illegittima.

## I fatti di causa

La controversia decisa dalla ordinanza in commento deriva dall'impugnazione di una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 60-*bis* del

D.P.R. n. 633/1972 nei confronti di una società che aveva acquistato delle autovetture ad un prezzo asseritamente inferiore rispetto al valore normale. Il giudizio di merito, sia in primo grado che in appello, si chiudeva favorevolmente al contribuente, avendo quest'ultimo dimostrato che, in realtà, i prezzi praticati dal cedente che aveva omesso il versamento dell'IVA dovevano ritenersi in linea con quelli di mercato.

In particolare, dalla lettura della ordinanza in esame emerge che la congruità del prezzo praticato era stata attestata da una Consulenza Tecnica D'Ufficio

## Note:

(3) Con l'ordinanza n. 18707/2022 la Corte di cassazione ha affermato che "In tema di IVA, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-*bis*, notifici all'acquirente la cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale, la stessa non deve essere preceduta da alcuna attività accertativa nei suoi confronti, non essendo il suddetto acquirente il soggetto passivo d'imposta". Tale insegnamento è stato criticato dallo scrivente Autore, secondo il quale non sussistono validi motivi per escludere, laddove l'Erario invochi la responsabilità solidale del cessionario ai sensi dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, l'obbligo del preventivo contraddittorio.

(4) Cfr., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 52.

(CTU) richiesta ed utilizzata nell'ambito di un differente giudizio, tenutosi dinanzi alla Comm. trib. prov. di Pistoia (mentre l'impugnazione della cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 60-*bis* era avvenuta dinanzi alla Comm. trib. prov. di Ascoli Piceno), adita verosimilmente dal soggetto che aveva ceduto le autovetture.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza d'appello favorevole al cessionario, contestando il fatto che il valore normale delle autovetture compravendute fosse stato desunto da una perizia riguardante un differente giudizio, mentre i giudici del merito avrebbero dovuto verificare tale dato dai listini esibiti dall'Ufficio in corso di causa, dai quali risultava il prezzo effettivo delle autovetture, nonché la loro provenienza comunitaria (e, quindi, il prezzo d'acquisto a sua volta sostenuto dal cedente, che si era rifornito presso un operatore comunitario).

La Cassazione ha accolto il ricorso sostenendo che i giudici del merito avevano errato nel "basare la propria pronuncia circa la corrispondenza tra i prezzi di acquisto delle autovetture e il valore normale delle stesse sulle risultanze di una perizia d'ufficio svolta in un altro giudizio avente un diverso oggetto (...) prescindendo del tutto (...) dai listini o tariffe dell'impresa che aveva fornito i beni e dai prezzi di acquisto del cedente (di cui alle fatture comunitarie) come evidenziati nella comunicazione di debito solidale per mancati versamenti IVA *ex* art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972".

I giudici della Suprema Corte hanno giustificato la loro decisione mettendo in luce la differenza che sussiste tra la contestazione avente ad oggetto l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, rispetto a quella regolata dall'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Segnatamente, secondo la Corte di cassazione, in ordine all'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, "l'obiettivo divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato è sufficiente elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta, e ciò per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario che non refluiscono necessariamente nel fenomeno delle c.d. catene fraudolente, tant'è che la responsabilità solidale in discorso opera anche senza dimostrazione della colpevole ignoranza della frode. In sostanza, il cessionario potrà fornire la prova contraria dimostrando la plausibilità del minor corrispettivo: o

perché il prezzo è analogo a quello costantemente pattuito dal cessionario nelle precedenti transazioni con il cedente, o perché anche altri operatori del mercato praticano proprio quel prezzo o altro simile". Secondo i giudici di vertice, quindi, "l'art. 60-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, nel contemplare la responsabilità solidale del cessionario in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, qualora siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone - a differenza dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto, che concerne l'emissione di fatture per operazioni inesistenti - l'effettività dell'operazione, sia sul piano oggettivo che soggettivo, sicché è consentito al cessionario portare in detrazione l'imposta non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale". Cosicché, "Dalla radicale differenza naturalistica dei due fenomeni (da un lato l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, alla quale l'ordinamento replica con il diniego di detrazione dell'IVA esposta; dall'altro lato il mancato versamento dell'IVA da parte del cedente, al quale l'ordinamento replica con l'attribuzione al cessionario della responsabilità solidale per l'IVA non versata), deriva una diversa perimetrazione e una differente dosimetria dell'onere probatorio". "Ne deriva - si legge ancora nella ordinanza in commento - che quanto alle fattispecie di cui all'art. 60-*bis* D.P.R. n. 633 del 1972 l'Ufficio ha l'onere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente e all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato; a fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolte, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente che ai sensi dell'art. 60-*bis* comma 3 del richiamato D.P.R. dovrà dare la prova che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (5). Nella sostanza, secondo la Corte di cassazione, in tema di responsabilità solidale di cui all'art. 60-*bis*

---

**Nota:**

(5) In tal senso si veda anche Cass., Sez. 5, sentenza n. 877 del 16 gennaio 2019.

del D.P.R. n. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire una prova di carattere unicamente "oggettivo", senza dover compiere alcuna indagine sulla condotta tenuta dal cessionario, ossia, in ordine alla imputabilità nei suoi riguardi di condotte poco accorte o, più in generale, connotate da colpevolezza, per non essersi reso conto, pur potendo, che il cedente non avrebbe ottemperato al versamento dell'IVA.

Ebbene, tale affermazione non appare affatto convincente, specie se si considera quanto affermato e precisato dalla Corte di Giustizia in merito alla responsabilità solidale al pagamento dell'imposta.

### **Sulla rilevanza della condotta del cessionario**

La Corte di Giustizia, al punto 32 della sentenza dell'11 maggio 2006, causa C-384/04, Commissioners of Customs & Excise e Attorney General contro Federation of Technological Industries e altri, ha avuto modo di precisare che "benché l'art. 21 n. 3, della Sesta Direttiva permetta ad uno Stato membro di considerare un soggetto solidalmente responsabile per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'IVA dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, nondimeno tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria. Come dichiarato dall'Avvocato Generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni, presunzioni del genere darebbero luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario".

È evidente che per i giudici lussemburghesi risulta di fondamentale importanza evitare che un soggetto cui non sia imputabile alcun biasimo, nemmeno in termini di colpevolezza, possa essere chiamato a rispondere dell'IVA non versata dal relativo cedente, proprio perché, conformemente a quanto precisato in sentenza, la responsabilità solidale non può tradursi in mera responsabilità oggettiva.

Il punto è che se, realmente, la fattispecie della responsabilità solidale del cessionario deve essere

interpretata in maniera tale da evitare che la stessa si traduca in una vera e propria responsabilità oggettiva, anche al fine di non violare il fondamentale principio di proporzionalità (6), la relativa applicazione non può prescindere dall'analisi e dall'esame specifico del rapporto commerciale sotteso, proprio perché occorre verificare ed appurare se il cessionario "era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'IVA dovuta (...) non sarebbe stata versata".

Vale a dire che, richiamando (e rafforzando) quanto sostenuto a commento della ordinanza della Corte di cassazione n. 18707/2022 (7), si ritiene che sia proprio il modo in cui debba essere intesa ed attuata la responsabilità solidale al pagamento del tributo ad imporre all'Erario l'obbligo di confrontarsi preventivamente con il cessionario, in modo da verificare ed appurare se, a fronte del pagamento di un prezzo inferiore rispetto al valore normale, lo stesso potesse ritenersi effettivamente a conoscenza del fatto, o comunque avesse ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'IVA non sarebbe stata versata.

In pratica, all'insegnamento recato dalla ordinanza in commento, nella quale i giudici di vertice affermano che al Fisco, per poter utilmente far valere la responsabilità solidale di cui all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, sarebbe sufficiente dimostrare il pagamento di un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato, appare opponibile una chiave di lettura diversa e maggiormente in linea con le indicazioni offerte dalla giurisprudenza comunitaria, secondo la

---

#### **Note:**

(6) Tant'è vero che al punto 35 della sentenza emessa nella Causa Federation of Technological Industries e a. (causa C-384/04) la Corte di Giustizia conclude affermando che "l'art. 21, n. 3, della Sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'IVA dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità".

(7) Cfr. F. Falcone, *Per la Cassazione non sussiste l'obbligo del preventivo contraddittorio in caso di responsabilità solidale ai sensi dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972*, cit.

quale l'Erario non può limitarsi a far valere il solo dato oggettivo del prezzo, ma, tenendo conto delle circostanze specifiche che risultano aver caratterizzato il relativo rapporto commerciale (acquisite evidentemente attraverso il preventivo confronto con il cessionario, ovvero, mediante una preventiva, adeguata e approfondita attività istruttoria), dovrebbe essere altresì in grado di affermare e sostenere, in maniera ragionevolmente attendibile, che il cessionario era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che il cedente non avrebbe versato l'IVA.

A sommosso avviso di chi scrive è questa (e solo questa) l'interpretazione conforme ai fondamentali principi di certezza del diritto e di proporzionalità, e, nel contempo, rispettosa dell'altrettanto basilare principio del diritto di difesa.

È ben vero che il comma 3 dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 consente al cessionario la possibilità di "documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta"; tuttavia, se, a prescindere dalle ragioni che hanno portato alla applicazione di un prezzo inferiore rispetto al valore normale, il cessionario comunque non avrebbe potuto rendersi conto che il cedente non avrebbe versato l'IVA, si ritiene che lo stesso non possa essere chiamato a rispondere di tale omesso versamento.

## **Sul rapporto tra la fattispecie regolata dall'art. 60-*bis* e l'ipotesi dell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**

A questo punto pare potersi sostenere che tra la fattispecie regolata dall'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e l'ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti vi sia una distinzione meno netta di quella affermata dalla Corte di cassazione nell'ordinanza in commento.

Secondo i giudici di vertice, infatti, i due fenomeni sarebbero completamente differenti, in quanto l'uso di fatture soggettivamente inesistenti conduce alla negazione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, mentre l'ipotesi della responsabilità solidale, pur concedendo il diritto alla detrazione,

impone al cessionario di versare l'imposta in luogo del cedente, qualora quest'ultimo non vi provveda. In realtà, se si considera l'effetto finale, appare evidente che i due fenomeni siano sostanzialmente identici; difatti, anche in caso di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti la contestazione nei confronti del cessionario dipende dal fatto che il cedente (ovvero, un soggetto diverso dal cedente, ma comunque inserito nella catena commerciale nella quale è presente il cessionario destinatario della contestazione erariale) ha omesso di versare l'IVA, compromettendo la fisiologica applicazione del meccanismo tipico del tributo (alternanza rivalsa/detrazione).

Talché, a conti fatti, l'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 assume la connotazione di una norma che in qualche modo "agevola" l'onere probatorio incombente in capo all'Ufficio, nel senso che, con riferimento alle ipotesi per le quali la stessa trova applicazione, il Fisco potrà "concentrare" la propria argomentazione impositiva attorno al prezzo praticato, laddove quest'ultimo risulti inferiore al valore normale, fermo restando, come detto, l'onere di offrire ulteriori e validi motivi per poter sostenere che il cessionario era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che il cedente non avrebbe versato l'IVA.

Al contrario, per quel che attiene alla contestazione avente ad oggetto l'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, specie alla luce della giurisprudenza comunitaria, nonché del recente insegnamento offerto dai giudici di legittimità, l'onere probatorio cui l'Erario risulta tenuto appare ben più complesso ed impegnativo, atteso che, onde recuperare nei confronti del cessionario l'imposta non versata dal cedente, esso 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 (8).

### **Nota:**

(8) Sul tema sia consentito il rinvio a F. Falcone, "La Cassazione sempre più 'garantista' sulla responsabilità del cessionario", in *L'IVA*, n. 5/2022, pag. 25, a commento della ordinanza della Corte di cassazione n. 5059 del 16 febbraio 2022.

In altri termini, l'art. 60-*bis*, poiché specificatamente riferito a particolari tipologie di beni per i quali risultano più diffusi i fenomeni di frode, si pone come una norma che concede al Fisco un onere probatorio per così dire "meno complesso", fermo restando che anche in tale ultima ipotesi, laddove emerga che il cessionario non poteva sapere che il cedente non avrebbe versato l'IVA, nessuna contestazione potrà essere validamente e legittimamente avanzata (ossia, nessuna richiesta di pagamento potrà essere rivolta nei confronti del cessionario).

## Riflessioni conclusive inerenti al risvolto sanzionatorio

Concludendo, appare utile interrogarsi sull'atteggiamento che l'Erario dovrebbe assumere dal punto di vista sanzionatorio.

Vale a dire che, notoriamente, qualora esiga il versamento dell'IVA ai sensi dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, il Fisco si limita a reclamare la sola imposta, senza applicare alcuna sanzione, evidentemente trattando e considerando detto obbligo di pagamento come una sorta di sanzione impropria, adottata nei confronti del cessionario per non aver evitato il danno erariale, del quale si era (a dire del Fisco) comunque reso conto.

Ebbene, tale valutazione è ragionevolmente riferibile anche a quelle ipotesi in cui, contestando l'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l'Erario escluda la connivenza del cessionario con gli intenti frodati del cedente, ovvero, la voluta ed intenzionale partecipazione al fenomeno frodatario. In queste circostanze, infatti, il recupero dell'imposta in un primo momento detratta viene ad assumere la connotazione di una sanzione impropria; talché, in siffatte circostanze dovrebbe ritenersi preclusa all'Erario (contrariamente a quanto solitamente avviene) la possibilità di affiancare al recupero del tributo la contestuale irrogazione della sanzione per illegittima detrazione dell'IVA (*ex* art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997), nonché per

infedele dichiarazione (ai sensi dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997), in quanto detti provvedimenti sanzionatori verrebbero indebitamente ad aggiungersi ad un recupero in termini di imposta che già presenta una connotazione sanzionatoria.

Il rispetto del fondamentale principio di proporzionalità dovrebbe osteggiare una simile condotta.

Talché, ogniqualvolta l'Erario contesti l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, occorre verificare quale sia il biasimo rivolto al cessionario; vale a dire che se la contestazione esclude una volontaria partecipazione al fenomeno frodatario, limitandosi a contestare per così dire la "superficialità" con la quale sono stati considerati alcuni elementi emersi con riferimento al fornitore, l'IVA reclamata assumerà una evidente connotazione sanzionatoria, tale da escludere l'irrogazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/1997.

Su tale aspetto quanti saranno chiamati ad assistere dei contribuenti destinatari di contestazioni di questo genere è bene che facciano particolare attenzione, specie se si considera che in tali ipotesi l'Ufficio è solito irrogare la sanzione maggiorata (pari al 135% del tributo contestato), ai sensi del comma 4-*bis* dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997 (9), la cui applicazione è per gli stessi motivi anch'essa discutibile, tenuto conto che l'assenza di dolo specifico da parte del cessionario dovrebbe escludere eventuali risvolti di ordine penale (10).

### Note:

(9) Il quale prevede che "La sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente".

(10) Ai fini della configurazione del reato di frode fiscale per fatture soggettivamente inesistenti, infatti, è richiesta la consapevolezza in capo all'agente che il soggetto che ha emesso le fatture non ha versato l'IVA per la fornitura indicata nei documenti fiscali. Si veda, tra le tante, sentenza n. 40560/2021, resa dalla III Sezione penale della Corte di cassazione.