
Frode fiscale e buona fede

di [Maurizio Villani](#)

Publicato il 17 Settembre 2013

in caso di frode fiscale operata dal cedente durante un'operazione intracomunitaria, uno dei problemi principali in sede processuale è stabilire quando c'è la responsabilità penale e tributaria del cessionario

Nel settore fiscale e penale-tributario, uno dei problemi principali è stabilire quando c'è la responsabilità penale e tributaria del cessionario nelle ipotesi di frode fiscale commessa dal cedente.

Questo problema, logicamente, ha riflessi anche nel campo tributario, in quanto, in caso di compartecipazione del cessionario, quest'ultimo ne risponde anche ai fini fiscali.

La Corte di Lussemburgo e la Corte di Cassazione hanno più volte affrontato l'argomento, stabilendo precisi principi che devono essere tenuti presenti sia dai contribuenti sia dagli uffici fiscali in sede di accertamenti.

Tanto premesso, la responsabilità del soggetto cessionario per l'obbligazione tributaria derivante dal fatto illecito del cedente, o del terzo comunque inseritosi nella catena delle cessioni del bene, rimane esclusa secondo le pronunce della Corte di Lussemburgo dalla condizione essenziale che detto contribuente “*non aveva o non doveva avere conoscenza*” della frode (cfr Corte di Giustizia CE sez. III, sent. 12/01/2006 in cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Elect. E Bond House): tuttavia la stessa Corte di Giustizia ha precisato che la buona fede del cessionario può essere riconosciuta soltanto agli “*operatori che adottano le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode*”, in quanto solo all'esito di tale adempimenti può ravvisarsi un incolpevole affidamento sulla liceità di tali operazioni. Diversamente un soggetto che “*sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad una operazione che si iscriveva in frode all'IVA non può allegare la propria buona fede a garanzia dei diritti di detrazione o rimborso vantati in relazione alle operazioni compiute*” (cfr Corte giustizia CE, sent. 6/7/2006, in cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta).

L'applicazione del principio di buona fede a tutela del contribuente ingannato dall'illecito commesso dalla parte con la quale ha realizzato l'operazione risultata imponibile, è stata affrontata dal Giudice comunitario con specifico riferimento alle operazioni di cessione intracomunitarie per le quali la eliminazione delle barriere doganali tra gli Stati membri ha determinato la insorgenza della necessità di individuare procedure idonee a consentire agli operatori di verificare *ex ante* la regolarità fiscale delle operazioni che vanno a compiere, nonché la esigenza di definire i limiti di riparto, tra contribuente e Fisco, del rischio tributario determinato dalla condotta illecita del terzo (cfr Corte giustizia 27/9/2007 causa C-409/04, Teleos, punto 58; Corte giustizia 21/02/2008, causa C-271/06, Netto Supermarket GmbH, punto 28).

Il punto di equilibrio è stato individuato dalla Corte di giustizia nelle seguenti duplici condizioni.

1- **Della “buona fede”** (che deve desumersi non soltanto dalla oggettiva estraneità del soggetto alla frode fiscale ma anche dalla ignoranza incolpevole delle intenzioni frodatore attuate dall'acquirente o da terzi) che rimane, invece, esclusa laddove, dalle circostanze concrete, emergano indizi tali per cui il cedente, secondo una efficace sintesi verbale, “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*” che l'operazione intracomunitaria veniva ad iscriversi in una frode fiscale (cfr Corte giustizia 11/05/2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, punto 31-32), secondo cui la dimostrazione che il soggetto “era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare che tutta o parte dell'imposta dovuta per tale cessione, ovvero per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata” può essere data anche mediante prove presuntive semplici - *juris tantum*, riversandosi in tal caso sul contribuente l'onere della prova contraria (Corte giustizia 21/6/2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben kft e Peter David, punto 50 e Corte giustizia 6/9/2012, causa C-324/11, Gabor Toth, PUNTO 50-51, che precisano come la prova presuntiva debba essere fondata su “*elementi oggettivi*” e cioè indizi concludenti in ordine alla esistenza di una situazione che in quanto caratterizzata da irregolarità, anomalie, incompletezza informativa, imponeva al soggetto passivo di esperire ulteriori verifiche in ordine alla regolarità fiscale delle operazioni).

2- **Della “preventiva”** adozione da parte del contribuente di tutte le misure ragionevolmente esigibili al fine di assicurarsi che l'operazione che deve essere effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione tributaria (cfr Corte giustizia 6/7/2006, causa C-439/04 e C-44004, Kittel punto 51; Corte giustizia

21/6/2012 cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben kft e Peter David, punto 54): tale secondo elemento è all'evidenza strumentale alla dimostrazione della incolpevole ignoranza del fatto illecito altrui e non coincide con il mero esatto adempimento degli obblighi formali di legge richiesti dallo Stato membro per la regolare esecuzione della operazione (come la emissione e ricezione di una fattura dotata dei prescritti requisiti formali e le annotazioni nei registri contabili) che costituisce, invece, soltanto il presupposto necessario (in quanto in difetto della regolarità formale della operazione la condotta del terzo non riveste carattere decettivo) per procedere all'accertamento della condotta diligente prestata nel caso concreto (cfr Corte giustizia 27/9/2007, causa C-409/07, Teleos, punti 65-66; Corte giustizia 16/12/2010, causa C-430/09 Euro Tyre Holding BV, punto 38; Corte giustizia 6/9/2012, causa C-273/11, Mecsek Gabona Kft, punti 48-50).

I suddetti, corretti principi, sono stati ultimamente ripresi dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 20302 del 04/07/2013, depositata in cancelleria il 04/09/2013.

Deve essere premesso che l'ipotesi di fatture per operazioni **soggettivamente inesistenti** è concettualmente diversa da quelle delle **cd. frodi carosello** e tale diversità si riflette sull'oggetto e sull'onere della prova. Le due ipotesi si verificano spesso congiuntamente nella pratica ma, ai fini della trattazione giuridica delle stesse, appare opportuno tenerne presente la distinzione.

La fatturazione per operazione **soggettivamente** inesistente si ha quando la fornitura è stata acquisita effettivamente dal contribuente, ma essa è stata fornita da soggetto diverso dal fatturante.

L'IVA che il cessionario assume di aver pagato al cedente per l'operazione soggettivamente inesistente (e cioè per la cessione non effettuata da quel preteso cedente) non è detraibile in quanto pagata ad un soggetto che non era legittimato alla rivalsa né era assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta. Unica eccezione alla non detraibilità in questi casi potrebbe essere che l'acquirente non sapesse che il fornitore effettivo non era il fatturante ma un altro. Ipotesi non impossibile ma meramente di scuola e l'onere di provarla grava ovviamente sul contribuente che fa valere la detrazione. Al di fuori di tale caso, nell'ipotesi di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti il Fisco, per escludere la detraibilità, ha solo l'onere di provare (e può farlo anche mediante presunzioni essendo principio di carattere generale

che la prova dei fatti può essere data anche mediante presunzioni) che la cessione non è stata effettivamente operata dal fatturante.

Questi corretti concetti sono stati precisati dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 15741 del 21/02/2012, depositata in cancelleria il 19/09/2012.

In conclusione, i contribuenti e gli uffici fiscali devono tener conto di tutti i suesposti principi, più volte ribaditi dalla Corte di Giustizia CE e dalla Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, sia nella fase di motivazione degli avvisi di accertamento e sia nella fase di redazione dei ricorsi nel processo tributario.

14 settembre 2013

Avv. Maurizio Villani