

---

# Fatture false e responsabilità IVA dell'acquirente

---

di [Roberto Pasquini](#)

Publicato il 2 Marzo 2016

In caso di fatture soggettivamente inesistenti, anche il cessionario può essere responsabile della frode: analizziamo in quali casi la giurisprudenza ritiene responsabile il cessionario rendendo indetraibile l'IVA relativa all'operazione inesistente

Con la sentenza n. 2630 del 10 febbraio 2016, la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

## La sentenza

La Corte prende le mosse dai pronunciamenti del giudice comunitario. In particolare, richiama la Corte di Giustizia (21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 142/1) che ha negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA

*“ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte”.*

Per la Corte comunitaria è legittimo

*"esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale",*

ma la diligenza esigibile dall'operatore dipende essenzialmente dalle circostanze della fattispecie. Così

*"qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità".*

Resta tuttavia fermo 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.*

*Spetta infatti, in linea di principio, 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".*

E a questi principi si è attenuta la Corte, affermando che,

*"qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, 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 - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dal l'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni (Cass. 20 dicembre 2012, n. 23560).*

*E' poi onere del contribuente dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti (Cass. 24 settembre 2014, n. 20059)".*

Pertanto, osserva la Suprema Corte,

*"fatto impeditivo del diritto alla detrazione dell'IVA non è dunque soltanto la consapevolezza dell'iscrizione dell'operazione, a fondamento del diritto a detrazione, in un'evasione a monte nella catena di prestazioni, ma anche il fatto che l'operatore, sulla base della diligenza esigibile dall'operatore accorto in relazione alle circostanze, avrebbe dovuto sapere dell'esistenza dell'evasione".*

E quindi, il giudice del merito non deve valutare solo se il contribuente fosse consapevole della collocazione dell'operazione all'interno di un meccanismo fraudolento, ma deve verificare se, sulla base della diligenza esigibile dall'accorto operatore in relazione alle circostanze, il contribuente avrebbe dovuto comunque conoscere del contesto illecito dell'operazione. Cosa che non è avvenuta nel caso di specie.

Sola

*"una volta che risulti sia l'integrazione della fattispecie di operazione soggettivamente inesistente che la conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente del carattere fraudolento dell'operazione, si ha perfezionamento del fatto impeditivo del diritto alla detrazione dell'IVA, senza che il contribuente possa opporre la mancanza di un vantaggio fiscale da parte sua".*

## Operazioni soggettivamente inesistenti - BREVE NOTA

La questione oggi affrontata dalla Corte di Cassazione non è certamente nuova ma si arricchisce sempre, grazie alle diverse sentenze, di nuovi elementi.

Per la Corte (sentenza n. 8132/2011) nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti,

*“il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente - prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, che il committente - cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi, possibili, abusi (Cass. n. 1950/2007)”.*

Rileva, ancora, la Corte, che

*“l'orientamento giurisprudenziale sopra riportato va peraltro letto in coordinazione con la giurisprudenza della Corte di Giustizia CE... Nello specifico la Corte di Giustizia (sent. C-439/04; conf. Sent. C-354/03) ha affermato che ... l'imprenditore che abbia adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione posta in essere non faccia parte di una frode, deve poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'iva pagata a monte; - ne consegue che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente - cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta”.*

E successivamente, con l'Ordinanza n. 10252 del 2 maggio 2013 (ud. 27 febbraio 2013), la Corte di Cassazione ha enunciato i seguenti principi:

*“... l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare 1) gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di cartiera, la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; 2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli sub) 1 - tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata”; qualora l'Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, “l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria.*



*L'onere di provare gli elementi di fatto della frode e la connivenza del cessionario con il cedente grava dunque sull'Amministrazione (che può fornire tale prova anche mediante presunzioni semplici, le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti al cedente); nella specie la sentenza gravata si è attenuta a tale principio di diritto, perchè ha annullato gli avvisi di accertamento sulla base del giudizio di fatto che l'Ufficio non avesse provato la fittizietà delle operazioni di acquisto”.*

Ed ancora con l'ordinanza n. 16456 dell'1 luglio 2013 (ud. 12 giugno 2013) la Corte di Cassazione, in particolare in tema di IVA, nelle c.d.

*"frodi carosello" - "fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società 'cartiere' a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti, e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società o ditte filtro ('buffers') - il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone (acquisizione di materiali a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione a proprio favore del libero mercato), fanno presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che, in applicazione del relativo principio sancito dall'art. 17 della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, l'IVA assolta dal medesimo beneficiario nelle operazioni commerciali con la società filtro non è detraibile ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione contabile, sembrano perfettamente regolari, come nella specie (V. pure Cass. Sentenza n. 867 del 20/01/2010, Sezioni Unite: n. 30055 del 2008).*

*Gli stessi rilievi valgono anche in ordine alle altre imposte evase, trattandosi di effetti consequenziali alla "frode carosello".*

E con la sentenza n. 7650 del 2 aprile 2014 (ud. 27 gennaio 2014) la Corte di Cassazione richiama i principi espressi dalla Corte Europea, che ha ribadito che

*"se - tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione - tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante, o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; circostanza, questa, che - secondo la Corte di Lussemburgo - spetta al giudice del rinvio verificare (C. Giust. 6.12.12, cit.; 31.1.13, cit.)".*

E da ultimo, con l'ordinanza n. 5128 del 13 marzo 2015 (ud. 22 gennaio 2015) la Corte di Cassazione ha affrontato, in maniera organica e completa, il tema relativo alle cd. frodi carosello, ed in particolare del coinvolgimento dell'acquirente nelle frodi "carosello" poste in essere dal fornitore, coinvolgimento non escluso dalla sussistenza degli elementi oggettivi della cessione, vale a dire la consegna della merce e il pagamento del prezzo. In particolare, in ordine ai criteri di riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente, la Suprema Corte ha richiamato i principi già enunciati nella sentenza n. 10414/11:

*"Nel caso di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare 1) gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di 'cartiera', la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; 2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova 'certa' ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli sub) 1 - tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata.*

*Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, la Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria".*

2 marzo 2016

Roberto Pasquini