

Direzione scientifica Cesare Glendi

2021

2

- Il vaglio della Consulta sull'indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa
- Alle Sezioni Unite il perfezionamento della C.A.D. nelle notifiche per posta
- Esenzione da ritenuta per il beneficiario effettivo
- Responsabilità del curatore per i debiti tributari del fallito
- Criteri di qualificazione dei contributi in relazione ai beni strumentali
- Normativa sugli "imbullonati" e torri eoliche
- ICI/IMU sull'abitazione principale per i coniugi non coabitanti
- Indicazione dell'immobile nel preavviso di ipoteca
- Onere della prova sulle frodi IVA

### Rassegna delle Sezioni Unite

Anno XXVIII, Febbraio 2021 - Direzione e redazione Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



IVA

# La prova della consapevolezza della frode IVA spetta al Fisco

Cassazione, Sez. trib., Ord. 4 febbraio 2020 (21 novembre 2019), n. 2483 - Pres. Sorrentino - Rel. Maisano

*IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere probatorio a carico del Fisco - Sussistenza - Presunzioni semplici - Utilizzabilità*

**Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione finanziaria, che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo, ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione era relativa a un'evasione o ad una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti, per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il servizio aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.**

## Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 98/32/12 pubblicata l'8 giugno 2012 la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 13/18/11 che aveva accolto il ricorso proposto dalla Investimenti Media s.r.l. avverso l'avviso di accertamento n. (omissis) ad essa notificato e con il quale era stata accertata IVA per Euro 43.200,00 indebitamente detratta per l'anno 2004 e riferita ad operazioni soggettivamente inesistenti.

In particolare, la Commissione tributaria regionale ha considerato che legittimamente l'Ufficio aveva recuperato l'IVA indebitamente detratta e riferita a compensi figurativamente corrisposti alla Pielle Benz s.n.c. per attività di intermediazione finalizzata a procacciare clienti, e in realtà corrisposti alla persona fisica T. G. che, a sua volta, aveva dichiarato fiscalmente di avere percepito compensi per Euro 200.000,00 e subito ritenute per Euro 40.000,00 nello stesso anno di imposta.

La stessa Commissione tributaria regionale ha considerato che il rappresentante della Investimenti

Media s.r.l. si era rivolto esclusivamente al T. per incaricarlo di procacciare clienti per la propria azienda e questi aveva in effetti svolto il relativo compito e non la Pielle Benz avente tutt'altro oggetto sociale, per cui il rappresentante della Investimenti Media doveva essere consapevole di partecipare ad una frode IVA.

2. La Investimenti Media s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza affidato ad un unico motivo.

3. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

## Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo si lamenta violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, nonché della Direttiva CEE 28/11/2006, n. 2006/112/CE, artt. 167 e 168, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3. In particolare si assume che, ai sensi di tale direttiva, non è legittimo negare la detrazione di imposta ad un soggetto passivo IVA che non sappia o almeno non abbia potuto sapere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si iscriveva in un'evasione posta in essere dall'emittente della fattura o da altro soggetto intervenuto a monte della catena di prestazioni; nel caso in esame, la

ricorrente non sapeva né poteva sapere di tale evasione commessa dal soggetto emittente.

2. Il motivo è infondato.

Questa Corte ha costantemente affermato (da ultimo Cass. 28 febbraio 2019, n. 5873) che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

2.1. Nel caso in esame la Commissione tributaria regionale ha dato corretta applicazione a tale principio, avendo rilevato che "l'appellata non poteva non sapere di partecipare, come sostiene l'Ufficio, ad una frode IVA, caratterizzata da fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto lo stesso

rappresentante legale aveva dichiarato di essersi rivolto al sig. T. che richiedeva al proprio committente d'intestare fiscalmente e contrattualmente l'esecuzione della prestazione ad una azienda di sua conoscenza"; più in particolare la CTR giunge a qualificare le fatture emesse dalla Pelle Benz verso l'appellata come relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, sul rilievo emergente dall'attività di verifica "che il sig. B. (amministratore della Investimenti Media s.r.l., n.d.r.) nell'anno 2004 si rivolgeva al sig. T. per incaricarlo a procacciare clienti per la propria azienda ed il sig. T. richiedeva al proprio committente (la Investimenti Media s.r.l., n.d.r.) d'intestare fiscalmente e contrattualmente l'esecuzione della prestazione ad una azienda di sua conoscenza ovvero la Pelle Benz".

La CTR avendo pertanto positivamente riscontrato in atti la prova della consapevolezza (o della possibilità di tale consapevolezza secondo la comune diligenza) del contribuente come richiesta nelle operazioni di specie, non è incorsa nella violazione o falsa applicazione delle norme invocate.

3. In conclusione il ricorso va rigettato.

4. Le spese di giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in Euro 4.100,00 oltre alle spese prenotate a debito.

## Criteri per rilevare l'evasione dell'IVA nelle frodi carosello

di Giuseppe Verna (\*)

Ineccepibile è l'ordinanza della Suprema Corte n. 2483/2020 che, a fronte della richiesta del prestatore di servizi al committente d'intestare la fattura ad altro soggetto, conferma l'indetraibilità dell'IVA, atteso che l'operazione è senza dubbio soggettivamente inesistente. Come spesso accade, da sentenze favorevoli all'Amministrazione finanziaria, si ricavano criteri - nel caso di specie ben tre - invocabili dal contribuente nella cui sfera di conoscenza non sono entrati elementi di sospetto sull'irregolarità fiscale dell'operazione.

### Frodi IVA e oscillazioni giurisprudenziali

Nell'ultimo decennio si è assistito a numerosi interventi di dottrina e giurisprudenza - comunitaria e nazionale, quest'ultima di legittimità come di merito - sul tema delle operazioni

soggettivamente inesistenti, che, come è noto, è caratterizzato in estrema sintesi, dall'acquisto di beni e servizi da soggetti diversi dall'emittente della fattura, che generalmente è una c.d. cartiera (*missing trader*) o comunque un imprenditore che

(\*) Dottore commercialista in Milano

si sottrae scientemente al versamento dell'IVA ricevuta dall'acquirente. Le conseguenti vertenze si sono risolte a favore dell'Agenzia delle entrate o del contribuente cessionario a seconda che il giudice abbia ritenuto o no di avere raggiunto la prova o della conoscenza effettiva o della mera conoscibilità della frode posta in essere dal cedente. Soprattutto la conoscibilità della frode, espressa nella locuzione "non poteva non sapere", è stato il tema maggiormente trattato in pronunce spesso difformi, caratterizzate il più delle volte, al fine di soppesare la buona fede del cessionario (1), da un divisamento che mi permetto di definire "un colpo al cerchio e uno alla botte", ora privilegiando la lotta ad una forma estremamente perniciosa di evasione fiscale (2), ora la tutela dell'imprenditore ritenuto onesto (3).

Il tema delle vendite a falsi esportatori abituali, e quindi senza applicazione dell'IVA in mancanza dei presupposti oggettivi di non imponibilità (il c.d. *plafond*), presenta argomentazioni non dissimili dalle operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto anche tali vendite vertono sulla conoscenza o conoscibilità, sulla presenza o assenza della buona fede, in colui che ha acquistato versando un'IVA che non sarà corrisposta dal fatturante.

Invero, la Suprema Corte di cassazione, come ho avuto occasione purtroppo di rilevare (4), non ha sempre espresso, con fermezza, chiarezza e costanza, un pensiero univoco. Emerge tuttavia che la Corte ha seguito un percorso, anticipato dalla Corte di Giustizia (5), che - partendo da posizioni più sensibili agli sforzi dell'Amministrazione di contrastare, in via generale, spesso tardivamente, smaccate forme di evasione fiscale - è stato caratterizzato da maggiore garantismo nei confronti degli imprenditori ignari, che, in difetto di indizi di frode, non avevano svolto

indagini sulla correttezza fiscale delle controparti.

L'ordinanza in commento, che richiama la conforme ordinanza del 28 febbraio 2019, n. 5873, consolida un punto di arrivo nel percorso su accennato (6), esprimendo un orientamento più condivisibile da chi rimarca i diversi gradi di diligenza che devono essere richiesti, prima dai finanziari poi dal giudice, ai contribuenti coinvolti in episodi di frode fiscale IVA e disapprova condotte troppo sbrigative dei medesimi finanziari nel tentativo di recuperare l'IVA evasa presso il contraente dell'evasore.

### Condotta dell'Amministrazione finanziaria

I verificatori dell'Amministrazione finanziaria perseguono un *cliché* ben noto: sulla base di informazioni assunte dall'anagrafe tributaria o a seguito di segnalazioni ricevute da altri verificatori a carico di un evasore fiscale, accedono alla sede dell'imprenditore che ha contratto con quell'evasore, si fanno esibire le fatture ricevute da o emesse nei confronti del suaccennato evasore, sia esso fornitore o cliente. Dopo avere riscontrato l'esistenza dei rapporti commerciali oggetto di segnalazione, i verificatori chiedono all'imprenditore assoggettato a verifica quali indagini ha compiuto sulla correttezza fiscale del suo contraente e sulla regolarità delle transazioni con lui intercorse.

Nella maggior parte dei casi i verificatori ritengono che ricerche più approfondite, indagini maggiormente accorte, esami più accurati della documentazione ricevuta o reperibile presso il registro delle imprese o presso la stessa controparte avrebbero consentito ad un imprenditore diligente di avvertersi dell'evasione fiscale in atto da parte del suo cliente o fornitore. I finanziari, se non lo incolpano

(1) Più pregnante mi sembra la locuzione "ignoranza incolpevole".

(2) G. Verna, "Frode carosello e partecipante ignaro", in *Boll. trib. inf.*, 2012, pag. 640: "la frode carosello viene abilmente utilizzata in un piano criminoso, particolarmente odioso, in quanto fondato non sull'evasione fiscale pura e semplice, anch'essa riprovevole, bensì su una fattispecie più perniciosa: il guadagno illecito mediante la sottrazione artificiosa di imposte corrisposte da altri contribuenti".

(3) Cfr. G. Verna, "Il dilemma nelle frodi carosello: lotta all'evasione o tutela dell'imprenditore onesto?", *ibidem*, 2015, pag. 663.

(4) in "Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale", in *Dir. prat. trib.*, 2020, II, pag. 640 e nt. 6.

(5) CGE, Sez. V, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcamp, con commento di G. Verna, "L'onere della prova nelle frodi IVA è a carico del fisco", in questa *Rivista*, 2016, pag. 197.

(6) L'ordinanza, emessa in chiosa di una camera di consiglio, è spesso strumento utilizzato quando ricorre un indirizzo oramai consolidato.

di partecipazione o consapevolezza della frode perpetrata dal contraente, quanto meno sostengono che il soggetto verificato non poteva non sapere. Da qui l'emissione di un accertamento che recupera a tassazione l'IVA detratta sulle fatture del fornitore o l'IVA non applicata sulle fatture al cliente, falsamente qualificatosi esportatore abituale, con le ben note salatissime sanzioni.

L'odiosità e perniciosità di siffatte evasioni fiscali non giustificano, tuttavia, metodi sbrigativi di accertamento, cosicché l'ordinamento giuridico dovrebbe reagire nei confronti di condotte volte ad assoggettare ad accertamento coloro che hanno contratto con evasori, poi dileguatisi (7), là dove i soggetti verificati, in assenza di sospetti, non abbiano assunto informazioni sugli adempimenti fiscali di costoro o non abbiano valutato con particolare scrupolo le informazioni ricevute.

### Disponibilità degli elementi di frode riferita alla data del contratto

L'ordinanza in commento inizia richiamando un ben noto principio. L'esistenza degli elementi della frode o comunque dell'evasione di IVA nel soggetto fatturante deve essere provata dall'Amministrazione (8). Poiché l'evasione di IVA è il fatto su cui s'innesta l'azione recuperatoria dell'Agenzia, è evidente che su di essa incombe l'onere della prova secondo i consolidati canoni che fanno perno sull'art. 2697, comma 1, c.c. È altrettanto evidente, se non persino pleonastico, che la prova a carico dell'Ufficio può essere data utilizzando tutti gli strumenti contemplati dall'ordinamento giuridico, tra cui le presunzioni, bene inteso se gravi, precise e concordanti, come prescrive l'art. 2727 c.c. Sul punto non vale la pena indulgere in omaggio al broccardo *nihil sub sole novum*.

La novità può scorgersi nelle tre caratteristiche, successivamente indicate nell'ordinanza, che devono avere gli elementi che consentono di rilevare l'evasione d'imposta *ex adverso* della controparte: 1) essi devono essere disponibili da parte del soggetto inquisito; 2) la disponibilità deve essere rilevata alla data del contratto; 3) il metro di valutazione di tali elementi è la diligenza media dell'imprenditore. L'analisi dei tre elementi dischiude spunti di valutazione significativi.

Innanzitutto, gli elementi sufficienti per comprendere la frode devono essere nella disponibilità del contribuente indagato; quindi devono essere entrati nella sua sfera di conoscenza, senza pretendere che egli si impegni nella loro ricerca. Merita precisare che la disponibilità può concernere, non solo elementi di frode, ma anche indizi o sospetti, non vaghi, ma seri, di commissione della frode. Di norma, in assenza di "elementi-sentinella di evasione" da parte del proprio contraente, il mancato compimento di attività investigative non condiziona il diritto di detrazione dell'IVA da parte dell'imprenditore che abbia posto in essere un'ordinaria operazione commerciale. All'indirizzo delineato dalla giurisprudenza unionale (9) ha aderito la nostra Corte di cassazione, secondo la quale spetta alla Finanza indicare "gli elementi di sospetto che sono entrati nella conoscenza del contribuente" e solo quando essi sono stati "allegati e provati in base ad elementi oggettivi", incombe sul contraente accertato l'onere di fornire la prova della sua inconsapevolezza (10).

La Corte di Giustizia è tornata recentemente sull'argomento, ribadendo e sviluppando concetti già espressi nella sentenza c.d. Mahageben (11): "se è vero - così si legge nella sentenza 4 giugno 2020, in C-430-19, c.d. C. F., punto 49 - che un

(7) Condotte già da me denunciate in "Compravendite con cartiere o falsi esportatori abituali: un monito in tema di indizi di conoscenza e conoscibilità", in *Boll. trib.*, 2019, pag. 496, rilevando che tale *modus operandi* "getta sgomento negli imprenditori onesti, ostacola lo spedito svolgimento degli scambi commerciali e si ritorce contro la stessa Amministrazione finanziaria, minando la fiducia che essa dovrebbe infondere negli amministrati".

(8) Principio per ultimo ribadito da Cass., Sez. trib., 24 gennaio 2019, n. 1988; Id., 5 aprile 2019, n. 9588, e Id., 2 aprile 2020, n. 76478, ma già in Id., Sez. trib., 22 gennaio 2007, n. 1325.

(9) Secondo la CGE, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, v. *supra* nota 5, l'evento che fa sorgere nel soggetto passivo l'obbligo di

"assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di assicurarsi della sua affidabilità" è l'insorgere "di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione". La Corte europea ripete quanto già affermato nella sent. della Sez. III, 21 giugno 2012, causa C-80/11 e causa C-142/11, Mahagében e David.

(10) Cass. 15 dicembre 2017, n. 30148, punto 11; Id. 5 aprile 2019, n. 9588, punto 2.3; Id. 2 aprile 2020, n. 7647.

(11) Vedasi *supra* nota 9, ma anche la sent. 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcomp. Come è noto, l'interpretazione del diritto dell'Unione in materia d'IVA prevale sull'interpretazione delle corrispondenti norme del diritto nazionale, così come, su detta



soggetto passivo [che intenda esercitare il diritto a detrazione dell'IVA] si può trovare obbligato, quando dispone di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di frode, ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi ai fini di assicurarsi sull'affidabilità di quest'ultimo, la competente amministrazione tributaria... non può esigere... da tale soggetto passivo, da un lato, di verificare che l'emittente della fattura relativa ai beni e ai servizi... disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che esso abbia adempiuto agli obblighi dichiarativi e di versamento dell'IVA... o, dall'altro, di disporre di documenti a tale riguardo. Pertanto, in presenza di semplici sospetti non suffragati dall'Amministrazione finanziaria... quanto all'effettiva realizzazione [sul piano oggettivo o soggettivo] delle operazioni economiche che hanno portato all'emissione di una fattura, osta che al soggetto passivo destinatario di questa fattura venga negato il diritto alla detrazione dell'IVA se non sia in grado di fornire, oltre a detta fattura, ulteriori prove a sostegno dell'effettiva esistenza delle operazioni economiche realizzate”.

In secondo luogo, “gli elementi di sospetto che sono entrati nella conoscenza del contribuente” devono essere presenti alla data di conclusione del contratto. Pertanto tutte le informazioni e le constatazioni di fatto sorte successivamente ed acquisite dalla Finanza, che normalmente interviene dopo qualche anno dalle operazioni di compravendita, se da un lato possono confermare la natura di cartiera e lo svolgimento di attività preordinate alla frode fiscale e quindi rafforzare il relativo onere probatorio incombente sulla Finanza stessa, dall'altro non sono idonee a dimostrare lo stato di conoscenza o conoscibilità della frode da parte del contribuente assoggettato ad accertamento. Eppure, diversi accertamenti motivano la conoscenza o conoscibilità del soggetto accertato facendo riferimento ad eventi successivi

alla conclusione dei contratti, quali omesse presentazioni di dichiarazioni fiscali, ad inesistenti strutture d'impresa costatate previo accesso *in loco*, a dichiarazioni rese in procedimenti penali, a vendite a prezzi inferiori a quelli di mercato.

### Diligenza media dell'imprenditore

Infine, il grado di diligenza richiesto nel soggetto accertato nel valutare gli elementi d'informazione entrati nella sua sfera di conoscenza, fossero anche meri indizi, è quello medio dell'imprenditore, non essendo richiesta nell'annotata ordinanza la “diligenza massima dell'imprenditore accorto”, qualità non contemplata, né in diritto tributario, né in quello civile, ma richiamata da precedenti pronunce della Cassazione (12).

Secondo il diritto comunitario la diligenza è definita “il normale grado di speciale competenza e attenzione che ragionevolmente si possono presumere essere esercitate da un professionista nei confronti dei consumatori” (13). D'altra parte, osservo, nessuna prestazione può essere richiesta o condizionare l'esercizio di diritti se non è imposta dalla legge (arg. *ex art.* 23 Cost.); né possono essere invocati gli artt. 1176 c.c. e 10, comma 1, Legge n. 212/2000, in quanto la loro portata è limitata, con riferimento al primo, alla diligenza nei rapporti fra contraenti nel rispetto delle rispettive obbligazioni e non fra uno di essi e il Fisco e, con riferimento al secondo, alla collaborazione fra contribuente e Fisco, avente per oggetto il rapporto d'imposta fra essi intercorrente, non il rapporto fra Fisco e un terzo con cui si è contratto un rapporto commerciale. In sostanza, che piaccia o no, non esiste nel nostro ordinamento giuridico, né, tanto meno, nel c.d. statuto dell'imprenditore un obbligo di collaborazione con la Pubblica amministrazione nella ricerca degli evasori fiscali, ma solo il dovere di non favorirne l'attività, espressione del generale divieto di agevolare anche passivamente attività illecite e del principio costituzionale di solidarietà.

materia, i principi fissati dalla Corte di Giustizia prevalgono su quelli pronunciati dai giudici nazionali, compresa quindi la nostra Corte di cassazione.

(12) “La diligenza massima esigibile da un operatore accorto” è stata per ultimo richiesta da Cass., Sez. trib., 24 gennaio 2017, n.

1988, seppur stemperata dalle successive parole “secondo ragionevolezza e proporzionalità”, da me annotata in “Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale”, cit., *supra* alla nt. 4.

(13) Direttiva CE 11 maggio 2005, n. 29, art. 2, lett. h).