

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti e “buona fede” del cessionario

di Luca Procopio

La **negazione del diritto** alla **detrazione dell'Iva** pagata a monte nell'ipotesi di operazioni di **acquisto soggettivamente inesistenti**, come emerge dalla **giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea** (cfr., *ex pluribus*: **sentenza 22.10.2015**, [causa C-277/14](#), *PPUH Stehcamp*; **sentenza 13.2.2014**, [causa C-18/13](#), *Maks Pen EOOD*; **ordinanza 6.2.2014**, **causa C-33/13**, *Jagiello*; **sentenza 18.7.2013**, [causa C-78/12](#), *Evita-k* e **sentenza 21.6.2012**, [cause riunite C-80/11 e C-142/11](#), *Mahagében e Dávid*) e dalla nostra **giurisprudenza di legittimità** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 9588/2019](#), [20298/2018](#), [2912/2018](#), [1116/2018](#), [23166/2017](#), [5406/2016](#) e [25779/2014](#)), è condizionata, in primo luogo, al fatto che l'**Agenzia delle entrate** provi che il **soggetto cessionario/committente sapeva o avrebbe dovuto sapere**, con l'uso dell'**ordinaria diligenza**, che il **reale fornitore** del bene o del servizio **non era il soggetto emittente la fattura** e che il proprio acquisto si iscriveva in un'**evasione perpetrata dal soggetto fatturante**.

Sul punto, è noto che l'**orientamento** consolidato della **Suprema Corte di Cassazione** ritiene sufficiente che l'**Agenzia delle entrate** allegghi che il **soggetto fatturante era sfornito di una dotazione personale e strumentale** adeguata all'esecuzione della fornitura (provando ciò anche sulla base di **presunzioni semplici gravi, precise e concordanti**) e l'**immediatezza dei rapporti tra fatturante e soggetto cessionario** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 8846/2019](#), [3591/2019](#), [27566/2018](#); [10001/2018](#), [3473/2018](#), [2398/2018](#) e [30559/2017](#)).

Una volta che l'**Agenzia delle entrate** abbia assolto il proprio **onere probatorio**, spetta al contribuente cessionario provare la propria la propria "**buona fede**", ossia di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere **soggettivamente inesistente dell'operazione di acquisto**, nonostante l'impiego della condotta propria di un **operatore avveduto e diligente**.

A tal ultimo riguardo, importanti indicazioni provengono dalla recente **sentenza n. 8205/30/19 depositata il 07.06.2019 dalla CTP Roma**, che ha **annullato un avviso di accertamento** in cui l'**Agenzia delle entrate disconosceva il diritto alla detrazione dell'Iva** corrisposta da un'impresa individuale su operazioni di acquisto di merce **effettuate solo "cartolarmente" presso due società fornitrici**, che a loro volta avevano **acquistato i beni da soggetti passivi Iva** stabiliti in altri Stati dell'Unione europea.

Nello specifico, dalle motivazioni della sentenza emerge come i **giudici di prime cure**, in

maniera condivisibile a parere di chi scrive, abbiano **escluso che l'imprenditore cessionario potesse essere consapevole della "qualità di Missing Trader"** dei **soggetti emittenti la fattura**, principalmente alla luce delle seguenti **circostanze di fatto** allegate e provate dal medesimo imprenditore:

1. a) la **merce acquistata veniva ritirata dal soggetto cessionario** presso il **locale di deposito indicato dalle stesse società fatturanti**, nel *"quale erano presenti persone addette apparentemente alla custodia e alla consegna della merce"*, e,
2. b) l'**acquisto della merce** era avvenuto **a condizioni di mercato**, in quanto venduta dalle apparenti società fornitrici a *«prezzi uguali o superiori alla media degli altri fornitori»*, con l'effetto, continuano i medesimi giudici, che il soggetto cessionario *«potesse non sospettare minimamente della triangolazione»*.

Con riferimento al primo elemento di fatto, si evidenzia che, se è vero che la **"mera"** circostanza che i beni siano stati **effettivamente consegnati non è dirimente** rispetto alla prova che il soggetto cessionario abbia partecipato inconsapevolmente all'evasione realizzata dal soggetto fatturante, in quanto **fatto insito nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 11668/2019](#), [23984/2018](#); [958/2018](#); [3474/2018](#); [8091/2017](#) e [17818/2016](#)), non è revocabile in dubbio che nella prospettiva del soggetto cessionario **l'apparente disponibilità da parte del soggetto "fatturante" di un locale di deposito** presso cui viene ritirata la merce acquistata e la presenza all'interno di quest'ultimo di persone che consegnano la merce costituiscono oggettivamente elementi di fatto che fanno apparire il medesimo "fatturante" come dotato di una **struttura organizzativa idonea** all'esercizio dell'**attività imprenditoriale** e alla **fornitura dei beni acquistati**.

Con riferimento alla seconda delle indicate circostanze di fatto, si osserva che la posizione assunta dalla **CTP Roma**, oltre ad non essere nuova nella **giurisprudenza di merito** (si veda **CTP Reggio Emilia n. 34/2/18**), trova implicitamente riscontro positivo in un orientamento nutrito della **giurisprudenza di legittimità** secondo cui **elemento sintomatico dell'inesistenza soggettiva dell'operazione commerciale** e della possibilità che il soggetto cessionario se ne avvedesse può essere costituito dall'applicazione in fattura di **prezzi inferiori a quelli mediamente applicati nel mercato di riferimento** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 3473/2018](#), [5128/2015](#), [20260/2013](#), [9107/2012](#), [16671/2011](#) e [867/2010](#)).

In ultimo, si rappresenta come i giudici di *prime cure*, ad ulteriore suffragio della ritenuta **incolpevole partecipazione dell'impresa cessionaria** alle frodi Iva perpetrate dalle due società emittenti la fattura, hanno suggestivamente messo in risalto, molto probabilmente come **elemento sintomatico** della **"serietà" dell'impresa** stessa e del non essere essa un operatore economico dedito ad alimentare **evasioni o frodi Iva perpetrate da terzi**, la peculiare circostanza che l'impresa in questione **fornisce i propri beni e servizi** quasi esclusivamente nei confronti della **pubblica amministrazione**, senza mai essere stata esclusa dai **procedimenti ad evidenza pubblica**.

Seminario di specializzazione

**L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE:
ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)