

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 Stehcemp](#); [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** alleghi 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 fornitrice**, 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 fornitrice 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 mere 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 perpetrata 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 >](#)