



## Onere della prova nelle frodi carousel

a cura *Avv. Maurizio Villani*

La tematica della detraibilità dell'IVA, nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente) o per operazioni comunque iscritte in un meccanismo negoziale attuato allo scopo di frodare il fisco (comunemente dette "frodi carousel"), è stata oggetto di numerose decisioni della Corte di Cassazione, che hanno investito, alla luce di ripetuti interventi della Corte di Giustizia, che cosa deve essere provato e come è ripartito l'onere della prova tra fisco e contribuente (**tra le tante v. Cass. 24490 del 2015, Cass. n. 20059 del 2014, Rv. 632476, Cass. 24426 del 2013, Rv. 629419, Cass. 23074 del 2012, Rv. 625037**).

Va premesso, innanzitutto, che una regolare fattura, conforme ai requisiti di forma e contenuto richiesti dalla vigente disciplina (e, in specie, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21), fa presumere la verità di quanto in essa rappresentato, sicché costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA, spettando all'Ufficio, di fronte alla sua esibizione, provare il difetto delle condizioni per la detrazione.

**Nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti**, la fattura è la mera espressione cartolare di una operazione mai venuta in essere: la relativa prova ricade sull'Amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a fornire, in tale evenienza, la prova contraria. Attesa l'assenza di operazioni non è, invece, configurabile alcuna buona fede.

**Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti**, invece, l'operazione è effettiva ed esistente ma la fattura è stata emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata (e della quale il cessionario o il committente è stato realmente destinatario).

L'IVA, conseguentemente, non è, in linea di principio, detraibile perché versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta. In altri termini, non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (**v. Cass. 20060 del 2015, Rv. 636663**).

Ai sensi dell'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112, infatti, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale Direttiva e, dall'altro, che i beni

o servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni o servizi siano forniti da un altro soggetto passivo.

**In una simile ipotesi è, invece, configurabile, anche in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, una esigenza di tutela della buona fede del contribuente, fermo restando, in ogni caso, che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione, sicché un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della Direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle.**

Nella ripartizione dell'onere della prova occorre considerare che il diniego del diritto a detrazione segna un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce; **incombe, quindi, sull'Amministrazione tributaria provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, gli elementi oggettivi, senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente (Corte di Giustizia, in C285/11; Corte di Giustizia, in C277/14, par. 50).**

Il concreto definirsi del contenuto di tale onere è poi rapportato alla effettiva complessità della vicenda nei casi di operazione soggettivamente inesistente di tipo triangolare che costituisce l'ipotesi più semplice e comune (interposizione di un soggetto italiano, fittizio, nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale cedente) ed un altro soggetto italiano (reale acquirente)).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha evidenziato che tale onere "può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e



strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta" (Cass. n. 24426 del 2013 e n. 5173 del 2017).

In definitiva, la Corte di Cassazione anche ultimamente, con le ordinanze n. 25545 e n. 25538, entrambe depositate il 27 ottobre 2017, ha ribadito il seguente principio: "qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini Iva e Irpeg, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero

non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione, mentre onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili". (Cass. Sez. V, 428/15, 12650/17; Sez. VI-5, 13238/17; cfr. Corte Giust. 22/10/2015, C-277/14).

In fase difensiva è opportuno tenere conto dei susposti principi.

Avv. Maurizio Villani

## **Modifiche legislative al decreto legge n. 148 del 16 ottobre 2017 (in g.u. n. 242 del 16 ottobre 2017) approvato dal Senato il 16 novembre 2017 e trasmesso alla Camera dei Deputati**

commento a cura di Avv. Maurizio Villani

### **ARTICOLO 1**

1. Il comma 6 del succitato articolo deve essere modificato nel modo seguente:

*"Il pagamento delle somme dovute per la definizione di cui al comma 4 può essere effettuato in un numero massimo di dieci rate di uguale importo, da pagare, rispettivamente, nei mesi di luglio 2018, settembre 2018, ottobre 2018, novembre 2018, dicembre 2018, febbraio 2019, aprile 2019, giugno 2019, settembre 2019 e dicembre 2019".*

2. Al comma 4 del succitato articolo deve essere aggiunto il secondo comma nel modo seguente:

*"L'Agente della Riscossione, relativamente ai carichi definibili ai sensi del presente articolo, non può avviare nuove azioni esecutive ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi ed ipoteche, fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione, e non può altresì proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, alle seguenti tassative condizioni:*

- che non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero;*
- che non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero;*
- che non sia stato già emesso provvedimento di*

*assegnazione dei crediti pignorati;*

*- in ogni caso, non sono applicabili gli articoli 48-bis e 72-bis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 e successive modifiche ed integrazioni".*

3. Al comma 5 del succitato articolo deve essere aggiunto il secondo comma nel modo seguente:

*"La dichiarazione di cui al comma 1 deve essere immediatamente presa in carico con il numero identificativo e deve essere immediatamente inserita nell'Area Riservata - Cittadini e Imprese (c.d. cassetto fiscale) in modo da impedire l'attivazione degli articoli 48-bis e 72-bis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 e successive modifiche ed integrazioni. La registrazione e la successiva lavorazione della dichiarazione devono essere fatte entro 15 giorni dalla presa in carico".*

4. Dopo il comma 11 del succitato articolo deve essere aggiunto il comma 12 nel modo seguente:

*"Il processo penale per i reati tributari di cui al decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 deve essere sospeso a seguito di presentazione della dichiarazione di cui al comma 5 del presente articolo e la sospensione dura sino all'integrale pagamento delle somme dovute".*