

* * *

La rilevanza della condotta del cedente - soggetto passivo Iva - in caso di cessioni intracomunitarie.

Premessa.

Sovente l'Amministrazione erariale, dopo aver accertato che un bene oggetto di una cessione intracomunitaria, anziché essere trasportato oltre i confini nazionali, è stato, in realtà, immesso al consumo all'interno del territorio nazionale, procede nei confronti del cedente per il recupero dell'Iva non addebitata all'atto dell'effettuazione dell'operazione, contestando l'inesistenza dei presupposti legittimanti la non applicazione dell'imposta¹.

Ciò che lascia interdetti è il fatto che, nella maggior parte dei casi, l'erario agisce direttamente nei confronti del soggetto cedente, senza operare la benché minima verifica riguardo al suo *status* soggettivo; senza appurare, cioè, se il cedente fosse consapevole del fatto che i beni da lui ceduti, anziché essere spediti in un altro Paese Ue, sarebbero stati immessi al consumo nel territorio nazionale, ovvero se egli fosse completamente all'oscuro di quanto sarebbe accaduto, in quanto l'immissione al consumo nel territorio interno dei beni dichiaratamente destinati ad oltrepassare "*i patrii confini*" era frutto di un disegno evasivo architettato unicamente dall'acquirente.

Eppure, secondo l'ormai consolidato insegnamento della giurisprudenza comunitaria, anche nell'ipotesi in cui non risultino soddisfatte le condizioni per la non applicazione dell'Iva, l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a recuperare l'imposta in capo al cedente, laddove quest'ultimo, in completa buona fede, pur utilizzando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, non avrebbe potuto accorgersi della truffa organizzata dall'acquirente, suo *partner* commerciale².

Gli scambi intracomunitari e le possibilità di evasione.

Le cessioni di beni per le quali non è prevista l'applicazione dell'Iva, in quanto destinate ad essere assoggettate a tassazione altrove, sono da tempo foriere di tentativi di evasione. Soprattutto le cessioni intracomunitarie prestano notoriamente il fianco agli intenti tutt'altro che leciti di coloro che si dedicano, in maniera quasi "*professionale*", alle truffe aventi ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto. Difatti, l'art. 41, del d.l. n. 331 del 1993, riconosce la non imponibilità dell'operazione anche nell'ipotesi in cui il trasporto, ovvero, la spedizione del bene oggetto di cessione oltre i confini nazionali avvenga a cura del cessionario. Cosicché, quest'ultimo può essere tentato ad acquistare un bene in un altro paese membro (*rectius*, l'Italia), fingere di trasportarlo nel territorio dove risiede, cederlo, in realtà, all'interno del paese membro dove lo ha acquistato (ovviamente in "*nero*", non applicando alcun tributo alla vendita), per poi usufruire, all'interno del proprio Stato,

¹ E' noto che le cessioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, costituiscano operazioni non imponibili. Segnatamente, affinché possa ritenersi realizzata una cessione intracomunitaria, occorre che vi sia un atto traslativo, a titolo oneroso, della proprietà o di un diritto reale di godimento su beni spediti o trasportati dal paese membro in cui è localizzato il cedente al paese membro in cui si trova il cessionario. Il trasporto può essere indifferentemente eseguito dal cedente, dal cessionario, o da un terzo per loro conto.

² Al riguardo si rinvia, segnatamente, alla sentenza emessa il 27 settembre 2007, causa C-409/04, caso *Teleos*, ed alla sentenza emessa il 21 febbraio 2008, causa C-271/06, caso *Netto Supermarket*.

della “sostanziale” non imponibilità dell’acquisto intracomunitario, conseguente all’applicazione del meccanismo del *reverse charge*. Invero, quella appena descritta è solamente una delle tante ipotesi in cui, usufruendo illegalmente del particolare regime Iva delle operazioni intracomunitarie, vengono perpetrati tentativi di frode ³. Senza tralasciare il fatto che anche le altre ipotesi per le quali la legge prevede la non applicazione dell’Iva, essendo la tassazione localizzata altrove, sono state sovente strumentalizzate al fine di ottenere vantaggi fiscali *contra legem* ⁴.

La rilevanza delle condotta del cedente.

In circostanze come quella appena descritta, si ha fondato motivo di ritenere che l’Amministrazione finanziaria, prima di provvedere al recupero dell’Iva non applicata su quelle operazioni che si sono rivelate interne, anziché intracomunitarie ⁵, debba inderogabilmente verificare se il cedente nei cui confronti è indirizzata l’attività di recupero ⁶ fosse o meno consapevole dell’intento evasivo, e se, in particolare, quand’anche in buona fede, abbia agito con la dovuta cautela, onde evitare di prender parte, anche involontariamente, ad una frode. Difatti, nel momento in cui un operatore economico, soggetto passivo Iva, dimostri di essere in buona fede e di aver fatto tutto quanto gli fosse possibile per evitare di incappare, suo malgrado, in un disegno evasivo, nessuna contestazione potrà essergli legittimamente mossa. Ciò, infatti, è quanto si ricava da alcuni recenti arresti della Corte di Giustizia Comunitaria ⁷, la quale, evidenziando che, in fin dei conti, l’operatore commerciale - soggetto passivo Iva altro non è se non un “collettore d’imposta” ⁸, che coopera con l’erario per la riscossione ad opera di quest’ultimo dell’imposta che emerge all’atto del consumo finale, giunge alla conclusione che sarebbe contrario ai principi comunitari della certezza del diritto e della proporzionalità, e, peraltro, in contrasto con le finalità stesse dell’impianto normativo dell’Iva comunitaria ⁹, consentire il recupero dell’Iva non addebitata dal cedente, anche nell’ipotesi in cui quest’ultimo, quand’anche avesse agito con la dovuta diligenza, non avrebbe potuto accorgersi degli intenti evasivi da cui era ispirato il proprio *partner* commerciale. Chi scrive ritiene che sia finanche superfluo rammentare che, in materia di Iva, trattandosi di un’imposta comunitaria, gli Stati membri, nonché le singole amministrazioni fiscali ¹⁰, sono inderogabilmente tenuti a conformarsi alle disposizioni comunitarie, così come

³ Il fenomeno delle frodi Iva è stato ampiamente esaminato in dottrina. *Ex multis*, si rinvia a *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, di P. Centore, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, n. 10 del 2007, pag. 879; *Frodi Carosello fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva*, di M. Sirri e R. Zavatta, in *Corr. Trib.* n. 8 del 2006, pag. 596; *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, di P. Centore, in *Corr. Trib.* n. 2 del 2007, pag. 104; *Le “frodi carosello” in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, di M. Peirolo, in *il fisco* n. 32 del 2006, pag. 1-5005; *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, di A. Mondini, in *Rass. Trib.* n. 3 del 2005, pag. 755.

⁴ Può accadere, infatti, che determinati beni vengano fittiziamente ceduti all’esportazione (e, quindi, in regime di non imponibilità, ai sensi dell’art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972), per essere, in realtà, immessi al consumo nel territorio interno, in evasione d’imposta.

⁵ Ovvero, all’esportazione.

⁶ Con presumibile applicazione delle relative sanzioni ed interessi.

⁷ Casi *Teleos* e *Netto Supermarket*, retro richiamati alla nota 2.

⁸ Si veda il punto 21 della sentenza *Netto Supermarket*.

⁹ Si veda la sentenza *Teleos*, dal punto 48 al punto 60.

¹⁰ E, più in generale, chiunque sia chiamato ad applicare tale normativa; come, ad esempio, i giudici tributari.

autorevolmente interpretate dai giudici della Corte lussemburghese ¹¹. Ciò porta a sostenere che, nell'ipotesi in esame, ossia, laddove si contesti al cedente la mancata applicazione dell'Iva, adducendo che l'operazione è stata indebitamente qualificata come operazione intracomunitaria, in quanto il bene ceduto è stato immesso al consumo nel territorio interno, sull'erario incomba, imprescindibilmente ed in via preliminare, l'onere di verificare se il cedente fosse o meno a conoscenza della truffa, e, seppure in buon fede, lo stesso abbia o meno adottato le misure utili per scongiurare la sua anche involontaria partecipazione alla frode.

La rilevanza del preventivo contraddittorio ai fini dell'indagine sullo status soggettivo del cedente.

Se si considera la tendenza dell'Amministrazione erariale ad intravedere l'esistenza di presunzioni legali anche laddove esse non esistono ¹², si è, avvedutamente, indotti a ritenere che, secondo il fisco, in una circostanza come quella *retro* delineata, spetta al contribuente l'onere di dimostrare la propria buona fede, oltretutto la diligenza della propria condotta. Certo è che, nell'ipotesi in esame, data la peculiarità della fattispecie, e considerando gli innumerevoli scenari che possono configurarsi, si ritiene di non errare laddove si afferma che occorre garantire al soggetto accertato il diritto al preventivo contraddittorio ¹³. Difatti, il recupero dell'Iva, in simili circostanze, appare subordinato ad un'indagine che, nel suo insieme, si presenta inevitabilmente complessa; posto che occorre verificare come ha agito il cedente, il contesto in cui ha operato, oltre, ovviamente, ai suoi rapporti con l'acquirente che, presumibilmente, ha orchestrato la truffa. Risulta, conseguentemente, quantomeno opportuno fare in modo che contestazioni di tal genere vengano, per così dire, "*anticipate*" sempre nell'ambito di processi verbali di constatazione, in modo da permettere al contribuente interessato di esporre la propria versione dei fatti nell'ambito di una memoria redatta ai sensi dell'art. 12, co. 7, della legge n. 212 del 2000. Tale memoria, dunque, viene a configurarsi come l'ambito più adatto dove il contribuente può dare dimostrazione della propria buona fede e della propria diligenza. In questo modo, infatti, al contribuente viene concessa la possibilità di esporre le proprie argomentazioni, magari supportate da congrui elementi documentali, mentre, dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria viene in possesso di ulteriori e preziosi elementi, che possono certamente concorrere a delineare un quadro della situazione ancor più veritiero e dettagliato. E' ben vero che tali dimostrazioni possono essere agevolmente offerte anche in sede di giudizio, dinanzi al giudice tributario competente; ma, il principio della buona e corretta amministrazione, di cui all'art. 97 della Cost., nonché evidenti ragioni di economicità, impongono all'organo erariale di verificare preliminarmente l'effettiva

¹¹ Al riguardo, si vedano, *ex multis*, caso *Bosman* e caso *Blaizot*, rispettivamente, sentenza 15 dicembre 1995, Causa C - 415/93 e sentenza 2 febbraio 1988 nella Causa C - 24/86; nonché Corte Costituzionale, sentenza n. 168 del 18 aprile 1991.

¹² Basta pensare a quanto affermato in tema di studi settore, ai quali, in più circostanze, l'Amministrazione finanziaria ha attribuito valenza di presunzione legale relativa, con conseguente inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, laddove essi costituiscono, molto più semplicemente, dei meri strumenti di verifica, tesi, cioè, ad individuare i soggetti la cui posizione reddituale è in qualche modo dubbia, e merita una verifica più dettagliata.

¹³ E' doveroso osservare che il principio del preventivo contraddittorio costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario; si veda, al riguardo, Corte di Giustizia, sentenza del 18 dicembre 2008, Causa C-349/07, caso *Sopropé*, con nota di A. Marcheselli, in *GT, Riv. Giur. Trib.*, n. 3 del 2009, pag. 210 e ss.; nonché Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 2002, causa n. C-395/00, caso *Fratelli Cipriani*, con nota di F. Cerioni, in *GT, Riv. Giur. Trib.*, n. 6 del 2003, pag. 510 e ss.

ricorrenza delle condizioni necessarie per avanzare legittime contestazioni anche nei riguardi del cedente . E' ovvio che, laddove decida di proseguire nella propria attività di recupero, nonostante le argomentazioni difensive addotte dalla parte in seno alle memorie presentate ai sensi dell'art. 12, co. 7, della legge n. 212 del 2000, l'erario, nel corpo motivazionale del successivo atto d'accertamento, onde assolvere debitamente al proprio onere motivazionale, dovrà esplicitare i motivi per i quali le osservazioni offerte dalla parte non siano state ritenute sufficienti a legittimare la non prosecuzione dell'azione impositiva.

Conclusioni.

In conclusione, non resta che augurarsi che, in futuro, l'Amministrazione finanziaria riconosca al diritto comunitario, ed ai principi interpretativi autorevolmente offerti dalla Corte di Giustizia, il "*giusto peso*", essendo, del resto, la stessa, in quanto organo amministrativo, inderogabilmente tenuta a conformarsi ad essi. E' bene, soprattutto, che l'Amministrazione erariale tenga sempre in debita considerazione il fatto che, in tema di imposta sul valore aggiunto, gli insegnamenti cui occorre principalmente conformarsi sono quelli provenienti dal legislatore comunitario e dalla Corte lussemburghese; ogni ipotetica condotta con essi contrastante sarà inevitabilmente destinata ad essere dichiarata illegittima.

AVV. FABIO FALCONE, PHD