

Accertamento. La giurisprudenza italiana ed europea salva il soggetto che dimostra di aver agito con scrupolo e diligenza

Frodi Iva, la carta della buona fede

I giudici fissano i margini di difesa quando il Fisco prova che il contribuente «doveva sapere»

A CURA DI

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

■ La buona fede diventa centrale per evitare il coinvolgimento negli illeciti Iva: è quanto emerge dal consolidato orientamento dei giudici europei e nazionali. Il concetto di buona fede ha assunto negli ultimi tempi particolare rilevanza non solo per la registrazione di fatture che poi si scoprono soggettivamente inesistenti, ma anche per l'emissione di fatture non imponibili in seguito a dichiarazione di intento, per usufruire del regime del margine eccetera. In queste situazioni le irregolarità fiscali commesse dal fornitore o dal proprio cliente potrebbero pregiudicare il diritto di detrazione o comportare la pretesa Iva se il contribuente non dimostra che non avrebbe potuto sapere di partecipare ad una frode.

Il concetto di buona fede è stato per così dire introdotto nel nostro ordinamento dai principi affermati dalla Corte di giustizia intervenuta sul diritto di detrazione in presenza di fatture soggettivamente inesistenti. Tuttavia, un contribuente non si può avvalere del diritto Ue quando sapeva o avrebbe potuto sapere di partecipare ad una frode. A tal fine, è legittimo pretendere che l'operatore adotti tutte le misure (che gli si possono ragionevolmente chiedere) per assicurarsi che l'operazione

non comporti una propria partecipazione all'evasione.

Tale principio è stato così applicato in tutte le ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, nell'ambito delle quali la Cassazione ha ritenuto che spetta all'amministrazione dimostrare che il contribuente «sapeva o avrebbe dovuto sapere» che con il proprio acquisto partecipava ad una frode. A tal fine occorre dare prova che il soggetto era direttamente coinvolto nel fatto illecito o fornire prova della consapevolezza delle violazioni.

Solo una volta assolto tale onere probatorio spetta al contribuente dimostrare che, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, era impossibile scoprire la frode (tra le ultime Cassazione 21740/2017).

Al contribuente è così richiesta una preliminare attività di controllo sulla bontà e correttezza del soggetto con cui opera commercialmente, in esito alla quale può essere dimostrata la buona fede. Ovviamente non si tratta delle verifiche degli organi a ciò preposti (Guardia di finanza, agenzia delle Entrate o altri enti), ma di controllare quanto meno che l'azienda sia esistente, che il soggetto con cui si hanno rapporti sia effettivamente riconducibile all'impresa fatturante e così via.

La "diligenza" richiesta al contribuente si è estesa anche in altri ambiti quali ad

esempio le dichiarazioni di intento o il regime del margine. È il caso delle fatture emesse senza Iva di fronte alla dichiarazione del proprio cliente di essere un esportatore abituale.

Non di rado, è poi emerso che il soggetto non operava con l'estero e non poteva beneficiare della non imponibilità. Con riferimento alla pregressa disciplina delle dichiarazioni di intento, la Suprema corte (4593/2015) ha ritenuto che il contribuente poteva presumibilmente dubitare della bontà del proprio cliente, dato che era privo di una struttura.

Recentemente, poi, le Sezioni unite (21105/2017) hanno confermato che la buona fede va riscontrata anche nel regime del margine. Nel caso specifico, per l'applicazione del regime il cessionario deve dimostrare che non poteva sapere di partecipare a un'evasione fiscale: occorre, infatti, provare la buona fede e di aver adottato ogni ragionevole controllo in tal senso.

È stato comunque confermato che l'assenza di presupposti deve essere provata dall'amministrazione adducendo elementi specifici e concreti, anche se presuntivi, cui il contribuente deve contrapporre la prova contraria.

Spetta poi al giudice di merito valutare se la condotta del cessionario risponde alla diligenza ragionevolmente esigibile.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Le situazioni concrete

FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

IL CASO

A una società l'Agenzia ha disconosciuto la detrazione Iva su alcuni acquisti perché ritenuti relativi a operazioni soggettivamente inesistenti.

In particolare, l'ufficio ha fondato la propria tesi sul fatto che l'impresa emittente le fatture risultava priva di una sede operativa

LA SOLUZIONE

Sia in sede di adesione che di ricorso, bisognerà dimostrare che i contatti commerciali avvenivano con soggetti riconducibili alla società emittente le fatture. Il contribuente dovrà poi

spiegare perché non poteva sapere dell'inesistenza della sede adducendo, ad esempio, che si trattava di un'attività di mera commercializzazione per la quale basta un ufficio o che il riscontro era impossibile per la distanza

ESPORTATORE ABITUALE

IL CASO

Con un accertamento è stata recuperata l'Iva a un contribuente in relazione ad alcune fatture emesse in regime

di non imponibilità in seguito a dichiarazione di intento. L'ufficio, in particolare, contesta la qualifica di esportatore abituale alla controparte

LA SOLUZIONE

La nuova norma prevede che il soggetto che riceve la dichiarazione di intento, prima di emettere la fattura, verifichi l'invio telematico del documento alle Entrate a cura delle controparte. Occorrerà pertanto conservare copia di tale riscontro.

In ogni caso, comunque, e ciò vale anche per il passato, occorre verificare l'esistenza dell'impresa e la compatibilità della stessa con lo status di esportatore abituale attraverso bilanci depositati in Camera di commercio, informazioni dalla nota integrativa e volume di affari

REGIME DEL MARGINE

IL CASO

L'agenzia delle Entrate ha contestato a una società operante nella rivendita di veicoli usati il mancato assolvimento dell'Iva su acquisti

che erano stati assoggettati allo speciale regime del margine perché il cedente dei beni era un'impresa esercente attività di autonoleggio e di leasing e doveva fatturare con Iva

LA SOLUZIONE

La contribuente può difendersi provando a dimostrare che, dalle verifiche effettuate antecedentemente all'operazione, il proprio fornitore poteva legittimamente usufruire del regime del margine.

In proposito le Sezioni unite hanno affermato che la contribuente avrebbe potuto quanto meno individuare dalla carta di circolazione i precedenti intestatari ai fini dell'eventuale obbligo di assolvimento dell'Iva a monte

La prevenzione. I riscontri preliminari

Un set di verifiche per tutelarsi

È opportuno che il contribuente adotti delle misure preventive per verificare - per quanto gli sia consentito - la "regolarità" dell'operatore con cui intrattiene rapporti commerciali, in modo da poter dimostrare la propria buona fede in ipotesi di contestazioni. Va ovviamente considerato che il contribuente non deve scoprire frodi o evasioni, né sostituirsi agli investigatori. Così potrebbe essere utile svolgere i seguenti controlli tenendo presente che non si tratta di un'elencazione esaustiva o imposta per legge, ma di regole di buon senso desumibili dalle più frequenti contestazioni in materia:

1 **Accertamento dell'esistenza.** Attraverso visure camerali, siti internet, ricerche presso altre banche dati commerciali e altre verifiche analoghe è opportuno riscontrare che l'impresa sia operativa e regolarmente iscritta nei pubblici registri e che gli amministratori non risultino già coinvolti in frodi (per quanto è possibile apprendere).

2 **Locali compatibili.** Una delle principali eccezioni dei verificatori attiene l'esistenza di una sede compatibile con l'attività svolta. Si pensi ad esempio ad una società che produce scarpe, ma che formalmente risulti operativa solo in un ufficio: si tratta evidentemente di un'anomalia che dovrebbe richiamare l'attenzione del contribuente.

3 **Titolari e/o dipendenti.** È necessario individuare la qualifica del soggetto con il quale si intrattengono concretamente le operazioni commerciali (legale rappresentante, dipendente eccetera) e accertarsi che sia effettivamente riconducibile all'impresa indicata in fattura.

4 **Contratti, email e fax.** Nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, è importan-

te la conservazione della corrispondenza dalla quale può emergere che l'interlocutore era un soggetto riconducibile alla società emittente le fatture. Potrebbe essere rilevante verificare l'indirizzo di posta elettronica con cui si scambia la corrispondenza e, in particolare, se ha un'estensione generica o riporta il dominio della società.

5 **Dichiarazioni di intento.** La nuova norma impone che il contribuente si accerti che il proprio cliente abbia inviato la dichiarazione d'intento in via telematica alle Entrate. È verosimile ritenere che tale adempimento, oltre alle verifiche sull'esistenza dell'impresa, sia di per sé sufficiente per la non imponibilità dell'operazione.

6 **I prezzi.** Se particolarmente competitiva, sono un indice di rischio. Il contribuente, quindi, dinanzi a divergenze eccessive rispetto alla media del mercato, dovrebbe approfondire le proprie "indagini".

7 **Pagamenti e Ddt.** La giurisprudenza, ormai con un orientamento univoco, ha affermato che la regolarità nei pagamenti non esclude la colpevolezza del contribuente. Ad ogni buon fine, però, occorre che siano regolari e rispettino il contratto, nel caso in cui sia stato sottoscritto. Inoltre, prudenzialmente occorre conservare le prove dei trasporti e delle consegne delle merci.

Si tratta sicuramente di controlli impegnativi per le imprese, sia per la mole di documenti da conservare sia per il costo cui si incorre per le ricerche nelle banche dati. Tuttavia, alla luce dell'orientamento della Suprema corte, potrebbero essere l'unica difesa per garantirsi la detrazione o la non imponibilità dell'Iva.