Diritto e Giustizia
IL QUOTIDIANO DI INFORMAZIONE GIURIDICA

FINANZA E TRIBUTI

FRODI CAROSELLO | 02 Agosto 2019

Frodi carosello: la Cassazione definisce i criteri di ripartizione dell'onere della prova tra ufficio e contribuente

di Leda Rita Corrado - Avvocato e Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca.

La prova della conoscenza o della conoscibilità della partecipazione a una frode carosello deve essere ancorata a elementi obiettivi e specifici.

(Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sentenza n. 20587/19; depositata il 31 luglio)

Il caso. Una società di capitali impugna l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria per indebita detrazione IVA nei periodi d'imposta dal 1999 al 2002.
Riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale ritiene sussistente la conoscenza o, quantomeno, la conoscibilità della partecipazione a una frode carosello da parte della società contribuente e ciò in base al criterio dell'ordinaria diligenza commerciale: nel caso di specie, la società contribuente era l'unico cliente della cartiera cedente, aveva costituito una fideiussione bancaria di importo ingente senza chiedere informazioni bancarie e commerciali sulla beneficiaria e non aveva interpellato altri fornitori per verificare la possibilità di ottenere condizioni commerciali analoghe.
Nella sentenza n. 20578 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione rigetta il ricorso della società contribuente, ritenendo che gli elementi di prova vagliati dalla Commissione Tributaria Regionale siano stati idonei a dimostrare la consapevolezza della società contribuente di partecipare a una frode carosello.

La prova dell'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni soggettivamente inesistenti può essere data in via presuntiva. Il Giudice di legittimità rileva che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria deve provare due elementi costituitivi della pretesa erariale, vale a dire:
1) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, cioè che il soggetto formale non è quello reale;
2) la conoscenza o, quantomeno, la conoscibilità della partecipazione a una frode carosello, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente cessionario era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.
La sussistenza del primo elemento costitutivo della pretesa erariale può essere provata anche mediante presunzioni (cfr. art. 54, comma 2, d.p.r. n. 633/1972 e art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. n. 600/1973).

La prova della conoscenza o della conoscibilità della partecipazione a una frode carosello deve essere ancorata a elementi obiettivi e specifici. Il Collegio ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, «la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'IVA non comporta ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, in quanto è configurabile una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo»: a quest'ultimo non può essere negato il diritto di detrazione se «non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA» (Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 6 luglio 2006, cause C-439/04 e C-440/04, Kittel).
L'Amministrazione finanziaria assolve l'onere probatorio a proprio carico dimostrando – anche mediante presunzioni – che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza e alla luce della qualificata posizione dell'imprenditore «onesto e mediamente esperto», che il cedente aveva evaso il tributo o partecipato a una frode.
A tale proposito, non solo non è ipotizzabile un automatismo probatorio, ma neppure possono essere individuate, in termini aprioristici, circostanze oggettivamente preclusive del diritto di detrazione, essendo al contrario necessario tenere conto della concreta vicenda e delle circostanze di volta in volta presenti. L'onere probatorio sulla consapevolezza del cessionario deve essere ancorato a elementi obiettivi e specifici che l'Amministrazione finanziaria deve individuare e contestare.
Secondo la Suprema Corte, a carico del cessionario sussiste «un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo».
Ad esempio, rappresentano elementi sintomatici dell'operazione soggettivamente inesistente:
1) l'acquisto di beni a un presso inferiore a quello di mercato;
2) la limitatezza dell'eventuale ricarico;
3) la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione;
4) la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato, anche quando giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi;
5) la tempistica dei pagamenti, in particolare se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali ovvero se effettuati in contati;
6) la qualità dell'intermediario;
7) numero, qualità e durata delle transazioni, in particolare a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera

ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti.
In caso di operazione triangolare c.d. "semplice", per l'Amministrazione finanziaria è sufficiente provare che il soggetto interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata.

È onere del contribuente provare la propria buona fede. A sua volta il contribuente deve provare la propria buona fede, vale a dire di «aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto – secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto – al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto».
Ad esempio, tale onere probatorio può riguardare l'asserito carattere di anomalia degli elementi valorizzati dall'Amministrazione finanziaria ovvero l'attività conoscitiva preventiva posta in essere. Al contrario non rileva la prova della regolarità formale delle scritture contabili, della effettuazione di pagamenti o della conformità ai prezzi di mercato.

| | | |

© Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - Capitale Sociale € 2.000.000 i.v. - Sede legale: via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano P.IVA 00829840156
Società a socio unico. Società soggetta alla direzione e coordinamento di Editions Lefebvre Sarrut S.A.
Associata Unione Stampa Periodica Italiana