

Buona fede, diligenza e Knowledge Test

Milano, 5 novembre 2014

Luca Lavazza

Come provare la consapevolezza del terzo coinvolto in una frode

Il tratto comune di tutte le fattispecie è la prova in merito alla "consapevolezza" o in alcuni casi della "conoscibilità" del terzo.

Tale impostazione, basata sulla condizione soggettiva/psicologica del terzo, si innesta in modo critico nel sistema tributario dominato da definizioni oggettive. Anche il processo tributario dispone di un sistema probatorio adeguato?

Per le organizzazioni complesse, in capo a chi (a quale livello gerarchico aziendale) deve essere riscontrata la "consapevolezza"?

Come provare la consapevolezza del terzo coinvolto in una frode

L'onere probatorio, pur ruotando sul tema della "consapevolezza" o "conoscibilità", muta a seconda del tipo di vizio che viene riscontrato.

- operazioni oggettivamente inesistenti
- operazioni soggettivamente inesistenti
- frodi carosello
- false dichiarazioni di intento

Spesso questa tassonomia non si presenta in modo netto e preciso. Ad esempio, inesistenza soggettiva e frode carosello sono categorie che in molti casi si sovrappongono.

Operazioni oggettivamente inesistenti (le fatture sono espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere - volontà simulatoria)

Se è provata, anche se con elementi semplicemente presuntivi, purché oggettivi, la non esistenza dell'operazione, spetta al cessionario-committente dimostrare l'esistenza dell'operazione.

Sentenza 6229/2013

"Qualora l'Amministrazione contesti indebite detrazione di IVA fornendo elementi, anche semplicemente presuntivi, purché oggettivi, atti ad asseverare (D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1 lett. D, e art. 40, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2) l'emissione di fatture in assoluta assenza di corrispondente prestazione - è onere del committente/cessionario fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni".

Operazioni soggettivamente inesistenti (emissione della fattura da parte di soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o prestazione - volontà simulatoria)

L'Amministrazione deve addurre oggettivi elementi presuntivi (presunzioni semplici) anche in merito alla "consapevolezza" e che inducano ad escludere la "buona fede" (sent. Cass. 29467/08, 3202/09, 23626/11, 8132/11, 10167/12, 23560/12 e 6229/2013).

L'ignoranza inconsapevole è stata esclusa in assenza in capo all'emittente la fattura di dotazione personale e strumentale. **Di solito la prova che la prestazione non è stata eseguita dal fatturante costituisce elemento sintomatico di assenza di "buona fede" (8132/11, 6229/13).**

Tuttavia, secondo la Corte di Giustizia (C-80/11 e C-142/11), l'Amministrazione non può richiedere in maniera generale che il cessionario/committente:

- verifichi che l'emittente abbia la qualità di soggetto passivo;
- disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli;
- verifichi che l'emittente della fattura abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e pagamento dell'IVA.

Frodi carosello 1/2

(a prescindere dall'eventuale vizio di inesistenza oggettiva o soggettiva - le operazioni sono reali)

Axel Kittel e Recolta Recycling SPRL, C-439/04 e C-440/04, Optigen, Fulcrum e Bond house, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Mahagében and Dàvid, C-80/11 e C-142/11, Tòth, C-324/11, Oliver Jestel, C-454/10, Sunico, C-49/12, Firin OOD, C-107/13.

Gli operatori **che adottano tutte le misure** che possono essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurare che le loro operazioni non facciano parte di una frode, **che si tratti di una frode all'IVA, ovvero di altre frodi**, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione.

Se, invece, il soggetto passivo **sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode** deve essere ritenuto partecipante alla frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio.

Frodi carosello 2/2

In caso di frode carosello, incombe sull'Amministrazione l'onere di provare, anche solo presuntivamente ma in modo oggettivo, gli elementi che concretizzano la frode e la partecipazione / conoscenza / conoscibilità della stessa.

Sono sufficienti presunzioni semplici, sempreché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza (Cass. 6229/13, 12961/13, 10417/11, 23078/12 e 10414/11) consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto.

Cessioni non imponibili a fronte di false dichiarazioni di intento

Deve essere accertato con ragionevole certezza che la società cedente sia edotta della falsità della dichiarazione d'intenti o del fatto che il cessionario non fosse un esportatore abituale (Cass. 6458/10).

Deve essere provata l'esistenza di un accordo fraudolento tra cedente e cessionario (Cass. 23610/11).