

Sentenza CGCE C-285/11 (6 Dicembre 2012)

“Bonik EOOD”

di Marco Greggi

Il contrasto alle frodi IVA non può spingersi fino a legittimare, da parte di uno Stato membro dell'UE, l'adozione di misure normative o la tolleranza di prassi amministrative finalizzate a responsabilizzare in senso oggettivo il cessionario di beni ricevuti da un operatore economico che abbia a sua volta tenuto un comportamento fraudolento.

Tale conclusione trova conferma soprattutto nel caso in cui il comportamento *lato sensu* frodatorio sia stato posto in essere da un operatore economico che ha fornito solo mediamente i beni in questione al soggetto sottoposto a verifica, e che quindi si situi, per così dire “più in alto” nella catena delle cessioni imponibili ai fini IVA.

Sembra dunque essere questo il più attuale orientamento comunitario in merito alle frodi IVA, e che ha il pregio di chiarire in modo inequivoco una serie di tematiche, istituti e principi (come quelle dell'onere della prova, della proporzionalità, del concetto di buona fede e di inesistenza soggettiva dell'operazione) che erano già stati oggetti di numerose sentenze della Corte di Giustizia (*ex multis* C-32/03 del 3 marzo 2005 *Fini*; C-439/04 e C-440/04 del 6 luglio 2006 *Kittel e Recolta Recycling*; C-255/02 del 21 febbraio 2006, *Hailfax*) oltre che della giurisprudenza nazionale di legittimità (Cass. 15741 del 19 settembre 2012; Cass. 1364 del 21 gennaio 2011) e di merito (CTR Lombardia del 18 giugno 2012, n. 133; ma in questo senso CT 2° Grado di Trento n. 70 del 18 luglio 2007).

La questione affrontata nel caso *Bonik* invero non è nuova sotto il profilo oggettivo: si tratta di un diniego dell'Amministrazione finanziaria alla detrazione dell'IVA addebitata a un operatore economico (art. 168 direttiva 2006/112/CE) sulla base del fatto che i prodotti in questione (ancorché effettivamente ceduti allo stesso: cfr. § 34 della sentenza) erano stato verosimilmente oggetto di un'operazione frodatoria in uno dei passaggi antecedenti rispetto a quello considerato.

In altri termini, l'operatore economico aveva regolarmente acquistato della merce che però i suoi fornitori avevano (verosimilmente) acquisito in un contesto frodatorio.

Se questa è la premessa, e una volta verificato il fatto che non si tratti di un'ipotesi d'inesistenza soggettiva dell'operazione (circostanza ancora esclusa al § 34 della sentenza), per la Corte allora non vi sono ragioni per negare al cessionario della merce in questione il diritto alla detrazione dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa e regolarmente fatturata (art. 178 direttiva 2006/112/CE).

Entra dunque in gioco il principio di proporzionalità nell'applicazione di norme di contrasto alle frodi e nella responsabilizzazione dell'operatore economico, dal quale qui vengono desunti due corollari di estrema importanza, nell'ottica di un'interpretazione comunitaria della disciplina IVA (anche) italiana.

Il primo è quello in base al quale pur non essendo la materia in oggetto di natura penale, devono essere escluse tutte quelle letture orientate a riconoscere una qualche forma di responsabilità oggettiva per l'operatore economico sottoposto a verifica: la Corte in questo senso è inequivoca nel considerare un regime di responsabilità oggettiva come sproporzionato rispetto alle esigenze di salvaguardia del gettito e di attuazione del diritto comunitario (cfr. § 42 della sentenza che richiama testualmente il precedente *Mahagében e Dávid* (C-80/11 e C-142/11 del 21 giugno 2012). Emerge quindi la necessità di correlare la responsabilità del cessionario e quindi il diniego alla detrazione dell'IVA addebitata solamente a profili di natura soggettiva, da accertare sulla base della condizione di buona fede del contribuente o meno.

In questo senso anche se il principio di buona fede non è mai letteralmente richiamato nel testo della sentenza (se non al § 23, punto (9) nel quadro delle questioni sollevata alla Corte), pare evidente che sia ad esso che i giudici fanno riferimento quando condizionano l'indetraibilità dell'IVA al fatto che il contribuente avesse saputo (o non avesse potuto non sapere) della frode perpetrata "a monte".

Il richiamo al "non poteva non sapere" da parte dei giudici del Lussemburgo sembra aprire la strada a una nozione di buona fede intesa però in senso oggettivo (ai limiti della colpa cosciente), in base alla quale l'esigibilità della consapevolezza può dunque variare alla luce delle caratteristiche del contribuente e alla diligenza che ci si può normalmente attendere da

un operatore nelle sue condizioni: questo è il secondo corollario che emerge dalla decisione in commento.

Emerge quindi un quadro assolutamente coerente con la giurisprudenza in materia, e che viene ulteriormente confermato anche dal punto di vista probatorio: secondo la Corte, una volta che si escludono forme di responsabilizzazione oggettiva, è onere dell'Amministrazione quello di dimostrare la *scientia fraudis* del contribuente o almeno di non aver posto in essere quelle accortezze commerciali minime tali da farlo legittimamente sospettare sull'origine della merce acquistata.

MASSIMA

La direttiva 2006/112/CE non permette di negare la detrazione dell'IVA addebitata da parte di un operatore economico sulla base dell'assunto per il quale gli stessi beni acquistati sono stati a loro volta oggetto di cessioni irregolari o di frodi prima (o dopo) l'acquisto, se non si dimostra in base ad elementi certi e oggettivi che l'operatore economico sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode.

INTESTAZIONE

Direttiva 2006/112/CE - Art. 168 - frodi IVA in cessione precedente - operatore economico - diniego alla detrazione - presupposti - conoscenza della frode - ignoranza colpevole - sono necessarie.

Frodi IVA - prova - elementi certi e oggettivi - sono necessari.