

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

La rivalutazione delle partecipazioni nelle operazioni di LBO sotto la lente dell'abuso del diritto

(Dott. Luca Rossi, dott. Marina Ampolilla
e avv. Armando Tardini)

pag. 166

Gli interessi passivi e il giudizio di inerenza

(Dott. Livio Gucciardo)

pag. 174

Proroga di termini in materia di accertamento, riscossione, adempimenti e versamenti tributari, nonché di modalità di esecuzione delle pene in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19

(Decreto legge 30 gennaio 2021, n. 7)

pag. 183

Imposte e tasse – Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Transazione fiscale – Gestione delle proposte di transazione fiscale nelle procedure di composizione della crisi di impresa – Istruzioni e indicazioni operative

(Circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E)

pag. 199

Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – Ricorso in appello – Notificazione – Notificazione dell'appello eseguita presso il procuratore costituito in primo grado ma non domiciliatario – Nullità della notifica, ma non inesistenza – Sussiste – Deduzione avanti la Suprema Corte – Cassazione della sentenza di appello con rinvio ad altro giudice di pari grado – Consegue – Riassunzione della causa nelle forme di cui all'art. 392 c.p.c. – Sufficienza

(Corte di Cassazione 21 ottobre 2020, n. 22909

con nota di Valdo Azzoni)

pag. 222

Imposte e tasse – Riscossione – Notificazione degli atti della riscossione – Notificazione della cartella di pagamento a mezzo PEC – Ammissibilità – Allegazione al messaggio PEC del duplicato informatico della cartella di pagamento originaria (c.d. "atto nativo digitale") oppure della copia per immagine su supporto informatico PDF di documento in originale cartaceo (c.d. "copia informatica") – Equipollenza – Sussiste – Mancanza della firma digitale del documento allegato – Irrilevanza – Validità della notificazione a mezzo PEC – Consegue

(Corte di Cassazione 5 ottobre 2020, n. 21328

con nota di Domenico Carnimeo)

pag. 225

IVA – Esportazioni – Obblighi del cessionario – Dichiarazione d'intento di essere in possesso degli elementi idonei a rivestire la qualifica di esportatore abituale da inviarsi all'Agenzia delle entrate – Obblighi del fornitore – Verifica che tale dichiarazione sia stata inviata all'Agenzia delle entrate – Sufficienza – Successivo accertamento della mancanza dei requisiti da parte dell'esportatore abituale – Irrilevanza in capo al fornitore in buona fede

(Commissione prov. di Reggio Emilia 30 settembre 2019, n. 205

con nota di Giuseppe Verna)

pag. 234

dal 1933 al servizio dei contribuenti

3

15 - 2 - 2021

anno ottantottesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma
20/b legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

sibile o probabile futura riduzione o cancellazione del vincolo ipotecario. La prospettazione di tale eventualità, dunque, realizza il presupposto dell'azione cautelare in esame.

Le conclusioni raggiunte dalla Suprema Corte appartengono in realtà al bagaglio consolidato della quotidiana esperienza professionale: la mera constatazione di una ipotesi di violazione, poiché tale è il rilievo mosso dai verificatori della Guardia di finanza prima che esso sia criticamente (o meno) valutato dai titolari dello *ius impositionis*, e cioè dai funzionari dell'Agenzia delle entrate, è sufficiente *ex se* a legittimare l'adozione di tutte le misure cautelari apprestate dall'ordinamento, sia quelle di diritto comune, quali per l'appunto l'azione revocatoria, sia quelle della normativa speciale, quali le richieste avanzate ai sensi del già citato art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997.

Quanto poi un simile assetto ordinamentale sia compatibile con i principi dello Stato di diritto, soprattutto al cospetto di una giurisprudenza di vertice non proprio garantista rispetto alle prerogative dei contribuenti, è e resta tutto da dimostrare.

IVA – Esportazioni – Obblighi del cessionario – Dichiarazione d'intento di essere in possesso degli elementi idonei a rivestire la qualifica di esportatore abituale da inviarsi all'Agenzia delle entrate – Obblighi del fornitore – Verifica che tale dichiarazione sia stata inviata all'Agenzia delle entrate – Sufficienza – Successivo accertamento della mancanza dei requisiti da parte dell'esportatore abituale – Irrilevanza in capo al fornitore in buona fede.

IVA – Esportazioni – Strumenti di verifica a disposizione del fornitore circa il possesso dei requisiti di esportatore abituale da parte del cessionario – Hanno portata limitata che esclude ipotesi investigative nei confronti della controparte – Verifica della regolare presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario – Sufficienza – Esecuzione di ulteriori controlli da parte del fornitore – Esclusione.

Nei rapporti commerciali con società operanti in sede intracomunitaria e rivestenti la qualifica di esportatore abituale, il cessionario è tenuto a qualificarsi nei confronti del fornitore attraverso una dichiarazione di intento dalla quale deve risultare che il medesimo è in possesso degli elementi idonei a rivestire la qualifica di esportatore abituale a norma dell'art. 1, primo comma, del D.L. 28 dicembre 1983, n. 746 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 87), e tale dichiarazione deve essere inviata, da parte dell'esportatore, all'Agenzia delle entrate che ne rilascia ricevuta, mentre il fornitore, dal canto suo, deve necessariamente verificare che la dichiarazione d'intento sia stata inviata effettivamente all'Agenzia delle entrate da parte del cliente e, una volta appurato che detta dichiarazione è stata inviata, il fornitore è posto nella condizione di ritenere il proprio cliente esportatore abituale a pieno titolo, di talché se poi, successivamente, a seguito dei dovuti controlli eseguiti dall'Agenzia delle entrate, dovesse risultare che il cliente o cessionario non era in possesso del requisito di esportatore abituale, tale circostanza non rileva, sotto l'aspetto fiscale, nei confronti del fornitore, il quale ha agito in buona fede, salvo il

caso in cui risulti dimostrato che lo stesso fornitore abbia svolto scientemente attività finalizzata alla frode.

Nei rapporti commerciali con soggetti operanti in sede intracomunitaria e rivestenti la qualifica di esportatore abituale, gli strumenti a disposizione del fornitore hanno una portata limitata e non sono certamente idonei a conoscere specificatamente certe attività quali la posizione fiscale, la reale posizione economica, i rapporti con gli istituti pubblici e così via, di talché va assolutamente rigettata l'ipotesi di atteggiamenti investigativi finalizzati a conoscere vita e miracoli della controparte e deve perciò ritenersi sufficiente la regolare presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cliente, atteso che il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge, non è tenuto ad altri controlli, rimanendo a carico di chi emette la dichiarazione la responsabilità dell'eventuale falsità.

[Commissione trib. provinciale di Reggio Emilia, sez. I (Pres. Pederiali, rel. Granato), 30 settembre 2019, sent. n. 205, ric. Monticelli s.r.l. c. Agenzia delle entrate di Reggio Emilia]

FATTO: – A seguito di un controllo effettuato dall'Ufficio delle Dogane di Reggio Emilia nei confronti della Monticelli srl veniva redatto apposito pvc di constatazione contenente alcuni rilievi in ordine alla corretta applicazione del *plafond* IVA.

Il processo verbale veniva trasmesso per i provvedimenti di competenza, all'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia, la quale ritenendo che vi fossero elementi utili in ordine ad una potenziale frode fiscale, emetteva l'avviso di accertamento, oggetto del presente ricorso.

Le contestazioni mosse dall'ufficio accertatore si sostanziano in:

a) violazione dell'art. 13 DPR 633/72, riferito alla non imposizione ai fini Iva sull'ammontare delle accise;

b) violazione di cui all'art. 8, c. 1, lett. c), DPR 633/72 ovvero emissione di fatture non assoggettate ad Iva emesse nei confronti di un ipotetico esportatore abituale (art. 1, c. 1, lett. a) D.L. 746/83).

L'Ufficio accertatore parte dal presupposto che la srl Fuel Trans, nella fattispecie cessionario, non fosse in possesso dei requisiti per rivestire la qualifica di esportatore abituale, per cui i rapporti commerciali intercorsi fra la Monticelli srl, in qualità di cedente, e la Fuel Trans srl non potevano rientrare nelle previsioni di cui all'art. 8, c. 1, lett. c) DPR 633/72.

Il convincimento dell'Amministrazione Finanziaria che la Fuel Trans srl non fosse in possesso dei requisiti per rivestire la qualifica di esportatore abituale ha come origine la presa d'atto del pvc redatto dall'Ufficio delle Dogane là dove si legge che la Fuel Trans nel periodo 2015-2016 non ha effettuato cessioni intracomunitarie.

Lo stesso Ufficio delle Dogane quantificava gli importi derivanti dalle operazioni commerciali intrattenute dalle due società, puntualizzando le violazioni in cui le stesse sarebbero incappate:

a) violazione dell'art. 13 DPR 633/72 (omessa applicazione dell'iva sulle accise);

b) violazione dell'art. 8, comma 1, lett. c) DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate sulla base di tali rilievi emetteva l'avviso di accertamento, qui impugnato, recuperando a tassazione gli importi già fatturati in esenzione d'imposta.

L'Ufficio accertatore, limitatamente all'anno che ci occupa, ritiene che la società Fuel Trans srl, cessionario, avesse abusato della qualifica di esportatore abituale – Supposizione basata sulla circostanza che per il periodo 2015/2016 non sono state rilevate cessioni intracomunitarie dichiarate di prodotti petroliferi – prodotti petroliferi acquistati dalla Monticelli srl in regime *plafond* Iva (art. 8, comma 1, lett. c) DPR 633/72).

Conseguentemente a tale comportamento riteneva vi fossero gli estremi per presupporre che l'intento della Fuel Trans, congiuntamente alla ricorrente fosse il conseguimento di utili di bilancio attraverso la frode fiscale.

È utile ricordare che, per quanto ci occupa, l'intento fraudolento, al momento, va riferito al solo cessionario e non anche alla ricorrente la quale sarebbe stata trascinata inconsapevolmente nel malaffare. Sul punto, però, l'Amministrazione finanziaria va a significare che la Monticelli srl si è resa complice di reità, atteso che, comunque, non avrebbe adottato tutte quelle cautele che un imprenditore deve operare al fine di essere certo che la controparte abbia i requisiti necessari, innanzitutto, riferiti alla legalità – nel caso specifico pare che, vista la storia imprenditoriale della cessionaria non proprio trasparente, la cedente non abbia adottato le adeguate contromisure.

Contesta tale orientamento la ricorrente significando che al momento in cui si sono formalizzati i rapporti commerciali con la Fuel Trans, la medesima aveva adottato informazione circa la solidità, la affidabilità della controparte riscontrando che la stessa:

- a) depositava regolarmente i bilanci alla camera di commercio;
- b) da circa due anni svolgeva l'attività di commercio all'ingrosso di prodotti energetici;
- c) aveva un fatturato in progressivo aumento come risultava dall'ultimo bilancio depositato il 31/12/2015, dal quale si rilevava che i ricavi delle vendite e delle prestazioni erano aumentati di quasi 10mln di € rispetto al 2014;
- d) aveva richiesto ed ottenuto il report CERVED dal quale non erano emerse criticità sulla società.

Dal quadro delle informazioni acquisite risultava che la Fuel Trans era una società con un cospicuo patrimonio attiva nel settore energetico con grandi potenzialità di sviluppo e quindi foriera di utili di bilancio.

Alla luce delle argomentazioni espresse questo collegio, esaminati i motivi di ricorso, sentite le parti in sede dibattimentale ritiene che le ragioni portate in sua difesa dalla società ricorrente possano essere condivisibili.

Invero, la controversia si incardina, sostanzialmente, sulla circostanza che la Monticelli srl fosse a conoscenza dei fatti che le sono stati addebitati e quale parte attiva abbia assunto nel conseguimento di utili attraverso la ipotizzata frode fiscale congiuntamente alla società Fuel Trans, cessionaria, e rivestente la qualifica di esportatore abituale.

Sul punto è opportuno evidenziare che, come risulta peraltro dagli atti, la ricorrente al momento della collaborazione commerciale con la cessionaria abbia diligentemente operato tutte quelle iniziative atte a conoscere l'affidabilità, la solvibilità, la strutturazione e la trasparenza della controparte, come peraltro già si è detto in dettaglio più sopra.

Va osservato che, nei rapporti commerciali con società operanti in sede intracomunitaria e rivestenti la qualifica di esportatore abituale, il cessionario è tenuto a qualificarsi nei confronti del fornitore attraverso una dichiarazione di intenti dalla quale deve risultare che il medesimo è in possesso degli elementi idonei a rivestire la qualifica di esportatore abituale – art. 1, c. 1, DL 746/1983.

Tale dichiarazione deve essere inviata, da parte dell'esportatore, all'Agenzia delle Entrate che ne rilascia ricevuta. Il fornitore, dal canto suo, deve necessariamente verificare che la dichiarazione d'intento sia stata inviata effettivamente all'Agenzia delle Entrate da parte del cliente.

Appurato che la dichiarazione è stata inviata il fornitore è posto nella condizione di ritenere il proprio cliente esportatore abituale a pieno titolo.

Se poi, successivamente, a seguito dei dovuti controlli forniti dall'Agenzia, risultasse che il cliente o cessionario non era in possesso del requisito di esportatore abituale non rileva, sotto l'aspetto fiscale, nei confronti del fornitore, il quale ha agito in buona fede.

Salvo il caso in cui fosse dimostrato che lo stesso fornitore avesse svolto scientemente attività finalizzata alla frode.

In una simile circostanza rientra nei compiti dell'Amministrazione Finanziaria dare prova che il fornitore è stato attivamente e consapevolmente partecipe al malaffare.

Prova che al momento non è stata fornita dall'accertatore.

Non rileva nel nostro caso l'osservazione dell'Amministrazione Finanziaria secondo cui se si fossero esaminate le vicende societarie della Fuel Trans si sarebbero dovuti accorgere che la storia sociale della medesima non era del tutto trasparente, con riferimento all'attività esercitata.

Sul punto va osservato che gli strumenti in mano al fornitore hanno una portata limitata e non sono certamente idonei a conoscere specificatamente certe attività – come ad esempio la posizione fiscale, la reale posizione economica, i rapporti con gli istituti pubblici, ecc. Va assolutamente rigettata l'ipotesi di atteggiamenti investigativi finalizzati a conoscere vita e miracoli della controparte.

Quella attività di indagine che ragionevolmente si poteva esercitare, sia sotto il profilo della trasparenza, sia sotto il profilo della legalità, la Monticelli srl la ha esercitata.

E comunque ha agito basandosi soprattutto sulla regolare presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cliente; "... il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge non è tenuto ad altri controlli, rimanendo a carico di chi emette la dichiarazione la responsabilità dell'eventuale falsità". L'insieme dei dati raccolti dalla ricorrente, nei confronti della Fuel Trans, congiuntamente ai ri-

lievi mossi dall'accertatore atti ad indicare anomalie societarie debbono essere oggetto di una attenta valutazione complessiva dei comportamenti intrattenuti fra le parti.

Le scelte strategiche dell'imprenditore, come ben si sa, vanno valutate quando queste producono il loro effetto, sia in senso positivo che in senso negativo. L'affermazione dell'Ufficio, secondo cui la scelta imprenditoriale della ricorrente andava oltremodo ponderata, non rileva nel nostro caso atteso che come già si è detto, la ricorrente ha posto in essere tutti gli accorgimenti utili al fine di conoscere la società cliente; certamente non poteva conoscere tutte le vicende di carattere fiscale e amministrative in quanto certe informazioni sono irraggiungibili da parte di soggetti privati. Mentre l'Amministrazione Finanziaria ha tutti gli strumenti per poter accedere e analizzare le posizioni dei contribuenti.

Questo Collegio ritiene che dall'esame delle vicende che sono state narrate non emergano rilievi che possano essere considerati di particolare gravità ovvero che possano far pensare ad una attività fraudolenta da parte della Monticelli srl.

Nel suo complesso il ricorso deve essere ritenuto fondato e per l'effetto va accolto.

La ragione della controversia, la sua difficoltà ed incertezza inducono questa Commissione a compensare le spese di lite fra le parti in causa.

P.Q.M. – Annulla l'atto impugnato – Spese compensate.

**Onere dell'Amministrazione finanziaria
di provare la conoscenza effettiva nel cedente
che il cessionario era un falso esportatore abituale**

1. La prassi degli Uffici dell'Agenzia delle entrate

L'annotata sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, che sovente ha richiamato l'attenzione degli studiosi per alcune sue lucide pronunce su temi di attualità, ha innanzi tutto il merito di offrire al lettore uno specchio che riflette le vicende delle ricorrenti liti tributarie in tema di frodi carosello e falsi esportatori abituali.

I fatti che emergono dalla narrativa della pronuncia reggiana ricalcano un *cliché* ben noto.

I verificatori dell'Amministrazione finanziaria – sulla base di informazioni assunte dall'Anagrafe tributaria o a seguito di segnalazioni ricevute da altri verificatori nei confronti di un evasore fiscale – accedono alla sede dell'imprenditore che ha contratto con quell'evasore, ispezionano la contabilità e soprattutto le fatture ricevute da o emesse nei confronti del suaccennato evasore fiscale, sia esso fornitore o cliente. Dopo avere riscontrato l'esistenza dei rapporti commerciali oggetto di segnalazione, i verificatori chiedono all'imprenditore assoggettato a verifica quali indagini avesse compiuto sulla correttezza fiscale del suo contraente e sulla regolarità delle transazioni con lui intercorse, di norma risalenti a tre o quattro anni prima.

Nella maggior parte dei casi i verificatori ritengono che ricerche più approfondite, indagini maggiormente accorte, esami più accurati della documentazione ricevuta avrebbero consentito ad un imprenditore diligente di accorgersi dell'evasione fiscale in atto da parte del suo cliente o fornitore.

I finanziari, se non lo incolpano di partecipazione o consapevolezza della frode perpetrata dal suo contraente, quanto meno sostengono che il soggetto verificato *non poteva non sapere*. Da qui l'emissione di un accertamento che recupera a tassazione l'IVA detratta sulle fatture del fornitore o l'IVA non applicata sulle fatture al cliente falsamente qualificatosi esportatore abituale.

Lodiosità e perniciosità di siffatte evasioni fiscali non giustificano, tuttavia, metodi sbrigativi di accertamento, cosicché l'ordinamento giuridico dovrebbe reagire nei confronti di condotte volte ad assoggettare ad accertamento coloro che hanno contratto con evasori, poi dileguatisi (1), in quanto, pur in assenza di sospetti, non hanno assunto informazioni sui loro adempimenti fiscali o non hanno attentamente valutato le informazioni ricevute.

Vicende del genere sono particolarmente numerose e hanno dato luogo a diverse migliaia di sentenze delle Commissioni tributarie e della Corte di Cassazione, portando con il loro pesante fardello di imposte e sanzioni al *default* di imprenditori partecipi o consapevoli dell'altrui evasione, ma anche di coloro che semplicemente non erano riusciti a scoprire di essere stati inconsapevolmente coinvolti in operazioni rivolte all'evasione fiscale, come altre volte abbiamo avuto modo di rilevare (2).

2. Il caso esaminato dal Giudice reggiano

Dall'esposizione dei fatti contenuta nella pronuncia in commento si deduce che nel 2016 una società di capitali reggiana aveva venduto ad altra società prodotti petroliferi senza applicazione dell'IVA in quanto l'acquirente si era qualificato "esportatore abituale" e aveva invocato l'esenzione da imposta ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei limiti del *plafond* di cui all'art. 1, lett. a), del D.L. 28 dicembre 1983, n. 746 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 87).

L'Agenzia delle dogane contestava al venditore che nel periodo 2015-2016 il compratore non aveva effettuato cessioni intracomunitarie di prodotti petroliferi e riteneva quindi – come riporta la sentenza annotata nell'esposizione del "Fatto" – «che vi fossero elementi utili in ordine ad una potenziale frode fiscale». Sulla base di tale contestazione, l'Agenzia delle entrate, rilevando inoltre che la cedente, ricevuta la ben nota dichiarazione d'intento, non aveva «adottato tutte quelle cautele che un imprenditore deve operare al fine di essere certo che la controparte abbia i requisiti necessari, innanzi tutto, riferiti alla legalità, ... vista la storia imprenditoriale non proprio trasparente» della società cessionaria, emetteva avviso di accertamento recuperando l'IVA non applicata.

La società reggiana cedente si difendeva osservando che, al momento in cui si erano formalizzati i rapporti commerciali, si era assicurata che la cessionaria depositasse regolarmente i bilanci d'esercizio, rilevando da essi che era stata svolta «attività di commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi» con «un fatturato in progressivo aumento»; dal report *Cerved*, inoltre, risultavano un cospicuo patrimonio ed assenze di criticità.

3. La condivisibile pronuncia della Commissione tributaria in esame

Il *decisum* dei giudici reggiani è ineccepibile.

In sostanza, se l'assenza di cessioni intracomunitarie di prodotti petroliferi è elemento grave e preciso di rilascio di una dichiarazione d'intento ideologicamente falsa (ancorché rimanga il dubbio che il cessionario possa aver operato all'esportazione o comunque venduto fuori del territorio nazionale prodotti non petroliferi), esso co-

munque si pone al di fuori della sfera di conoscibilità del cedente, non avendo egli accesso all'Anagrafe tributaria e non avendo né il diritto, né l'obbligo di chiedere al cliente la prova dell'esistenza di un *plafond* di esenzione IVA.

Rimane l'indizio dell'asserita «*storia imprenditoriale non proprio trasparente della cessionaria*», ma la vaghezza dei termini non consente all'annotatore alcuna valutazione, potendo l'indeterminatezza ascrivere alla Commissione oppure, come sembra, all'Agenzia delle entrate. In ogni modo l'elemento contrasta con le informazioni rassicuranti che aveva ricevuto il contribuente, compulsando il *report Cerved*, sulla struttura ed organizzazione della cessionaria.

Merita inoltre soffermarsi sul puntuale richiamo compiuto dai giudici reggiani alla normativa che regola la materia.

Gli artt. 1, primo comma, lett. c), e 2, del D.L. n. 746/1983, condizionano la non imponibilità IVA al rilascio da parte del cessionario di apposita dichiarazione, redatta su modello ministeriale, da cui risulti il numero di partita IVA del dichiarante, da questi trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate e consegnata al cedente (3), il quale ha l'obbligo di annotarla in apposito registro e di indicarne gli estremi nelle fatture emesse senza applicazione dell'imposta. «*Qualora sia stata rilasciata la dichiarazione, dell'omesso pagamento dell'imposta rispondono solamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa*» (art. 2, primo comma, del D.L. n. 746/1983).

È noto il consolidato indirizzo della Corte di Cassazione che ha assimilato la falsità ideologica della dichiarazione d'intento alla sua inesistenza (4); tuttavia tale assimilazione, nel senso quindi di sinonimo d'inesistenza, va accertata con rigore onde evitare un'eccessiva dilatazione e quindi una sostanziale disapplicazione dell'esimente disposta dal legislatore.

È indubbio infatti che la norma impone due presupposti per l'emissione di fatture senza applicazione dell'IVA: un presupposto sostanziale, che per brevità può chiamarsi *plafond*, e uno formale, in sintesi la *dichiarazione d'intento* e i conseguenti adempimenti.

Dalla richiesta della dimostrazione di esistenza del presupposto sostanziale, che legittimerebbe la non imponibilità IVA, consegue l'irrelevanza del presupposto formale, talché l'art. 2 del D.L. n. 746/1983 diverrebbe inammissibilmente norma *inutiliter data*. Il rafforzamento della disposizione in chiave antielusiva può tuttavia essere ottenuto se l'Amministrazione finanziaria dimostri che l'assenza del presupposto sostanziale di non imponibilità è entrata nella sfera di conoscenza del cedente; deve parlarsi di *conoscenza* e non di *conoscibilità*, giacché la richiesta di provare anche la non conoscibilità equivale ad introdurre obblighi di indagine a carico del cedente, i cui adempimenti sono esaustivamente e chiaramente indicati nel citato art. 2.

D'altronde il principio di solidarietà, deducibile dall'art. 4, secondo comma, Cost., che giustamente deve caratterizzare la condotta di tutti coloro che vivono in una comunità organizzata, non richiede ad alcun imprenditore di agire «*con accortezza e con la massima diligenza*» al solo scopo di individuare un possibile evasore fiscale al fine di astenersi dal contrarre con lui.

4. Osservazioni conclusive

Affermano i giudici reggiani, nell'ipotesi qui esaminata di vendita a falsi esportatori abituali, che «*rientra nei*

compiti dell'Amministrazione finanziaria dare prova che il fornitore è stato attivamente e consapevolmente partecipe al malaffare». Infatti, «*mentre l'Amministrazione finanziaria ha tutti gli elementi per poter accedere e analizzare le posizioni dei contribuenti*», da parte di questi ultimi «*certe informazioni sono irraggiungibili*»; va inoltre rigettata la tesi che il fornitore debba assumere «*atteggiamenti investigativi*» nei confronti dei clienti.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia si pone nel solco di un nuovo indirizzo che sembra emergere nelle ultime pronunce della Suprema Corte, nella ipotesi consorella di acquisti da cartiere o comunque da imprenditori che sistematicamente incassano l'IVA dai loro clienti e non la versano all'erario.

È stato così affermato che spetta alla Guardia di finanza indicare «*gli elementi di sospetto che sono entrati nella conoscenza del contribuente*» e solo quando tali elementi sono stati «*allegati e provati in base ad elementi oggettivi*», incombe sul contraente accertato l'onere di fornire la prova della sua inconsapevolezza (5). La Suprema Corte nella recente pronuncia n. 7647 del 2020 citata in nota indica, fra gli elementi indiziari, «*l'instaurazione di rapporti diretti fra cedente/prestatore effettivo interponente e il cessionario/committente*» (6); la circostanza non dovrebbe essere sfuggita nel caso esaminato a Reggio Emilia, dato che nelle vendite di prodotti energetici, tra cui i carburanti soggetti alle accise, la consegna avviene di norma presso il deposito del fornitore, che quindi non ha occasione di verificare la struttura e l'organizzazione commerciale del suo contraente.

L'unico appunto che può muoversi all'ottima sentenza reggiana riguarda la disposta compensazione delle spese di difesa «*per difficoltà ed incertezza*», dato che nel nostro ordinamento giuridico non vige una presunzione relativa di conoscenza e quindi di colpevolezza in chi commercia con un evasore fiscale (7), cosicché, quando il cedente ha adempiuto gli obblighi di legge, incombe interamente sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che egli fosse a conoscenza della falsità ideologica della dichiarazione d'intento.

Inoltre la condanna alle spese di soccombenza attua il principio costituzionale del diritto di difesa e rappresenta un valido strumento deflattivo del contenzioso tributario.

Dott. Giuseppe Verna

(1) Su tali condotte si rinvia a quanto esposto in G. VERNA, *Compravendite con cartiere o falsi esportatori abituali: un monito in tema di indizi di conoscenza e conoscibilità*, in *Boll. Trib.*, 2019, 496, laddove è stato rilevato che tale *modus operandi* «*getta sgomento negli imprenditori onesti, ostacola lo spedito svolgimento degli scambi commerciali e si ritorce contro la stessa Amministrazione finanziaria, minando la fiducia che essa dovrebbe infondere negli amministrati*».

(2) Cfr. G. VERNA, *Il dilemma nelle frodi carosello: lotta all'evasione fiscale o tutela dell'imprenditore onesto*, in *Boll. Trib.*, 2015, 663.

(3) Anteriormente al primo acquisto e comunque entro il 31 gennaio dell'anno di riferimento, con obbligo del cedente di assicurarsi telematicamente dell'avenuto adempimento.

(4) Vedasi per tutte Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20834, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Cfr. Cass., sez. trib., 15 dicembre 2017, n. 30148, punto 11; Cass., sez. trib., 5 aprile 2019, n. 9588, punto 2.3; e Cass., sez. trib., 2 aprile 2020, n. 7647; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Cfr. Cass., sez. trib., n. 7647/2020, cit., punti 14, 15 e 17.

(7) Sull'argomento si rinvia a G. VERNA, *Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, II, 629.