

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXV

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 – DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE E LE FRODI IVA

Presentata da: Griselda Lishi

Coordinatore Dottorato

Chiar.mo Prof.

Adriano Di Pietro

Relatore

Chiar.mo Prof.

Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2014

INDICE

CAPITOLO PRIMO

L'IVA: IMPOSTA COMUNITARIA

- | | | |
|-----|--|---------|
| 1.1 | La scelta dell'Iva e la rimozione degli ostacoli di ordine fiscale per la realizzazione di un mercato unico europeo. | Pag. 8 |
| 1.2 | L'evoluzione normativa dell'Iva comunitaria. | Pag. 13 |
| 1.3 | La dialettica tra norme comunitarie e norme interne in materia di Iva: il ruolo della Corte di Giustizia. | Pag. 18 |
| 1.4 | Le caratteristiche principali dell'imposta. | Pag. 22 |

CAPITOLO SECONDO

IL PRINCIPIO DI DETRAZIONE

- | | | |
|-----|--|---------|
| 2.1 | Funzioni e caratteristiche della detrazione. | Pag. 26 |
| 2.2 | Gli aspetti soggettivi e oggettivi dell'esercizio del diritto di detrazione. | Pag. 29 |
| 2.3 | Le condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione: inerenza e afferenza. | Pag. 34 |
| 2.4 | Le condizioni formali richieste per l'esercizio del diritto alla detrazione. | Pag. 37 |
| 2.5 | Il diritto alla detrazione e l'Iva erroneamente addebitata in fattura. | Pag. 39 |

CAPITOLO TERZO

LIMITAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE COME REAZIONE DELL'ORDINAMENTO AI CASI DI ABUSO E FRODE E SALVAGUARDIA DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA

- | | | |
|-----|--|---------|
| 3.1 | Il principio di neutralità fiscale e la necessità di non falsare la concorrenza all'interno del Mercato Comune Europeo. | Pag. 44 |
| 3.2 | Il peculiare significato che il principio di neutralità assume in ambito IVA: il divieto di una doppia imposizione e la neutralità | Pag. 48 |

dell'imposta per i soggetti economici in un'ottica di parità di trattamento.

3.3	Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva Iva.	Pag. 54
3.4	Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva per semplificare la riscossione e per prevenire frodi e abusi.	Pag. 56
3.5	Il divieto di esercizio abusivo o fraudolento della detrazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.	Pag. 58
3.6	Pianificazione fiscale, elusione, abuso, evasione e frode nel diritto tributario.	Pag. 59
3.7	Conclusioni.	Pag. 64

PARTE PRIMA LIMITAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN IPOTESI DI ABUSO DEL DIRITTO

3.1.1	Inquadramento del tema.	Pag. 65
3.1.2	Il divieto di abuso del diritto esteso all'Iva e il ruolo della Corte di Giustizia.	Pag. 67
3.1.3	La triade pretoria del 21 febbraio 2006: le sentenze <i>Halifax</i> , <i>University of Huddersfield Higher Education Corporation</i> e <i>Bupa Hospitals</i> .	Pag. 69
3.1.4	Considerazioni di carattere generale sull'applicabilità nel nostro ordinamento del principio dell'abuso del diritto come enucleato nella sentenza <i>Halifax</i> .	Pag. 77
3.1.5	I chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia nel caso <i>Part Service</i> e il loro recepimento da parte del giudice nazionale. I problemi relativi all'onere della prova.	Pag. 80
3.1.6	La posizione dell'Amministrazione finanziaria italiana.	Pag. 85
3.1.7	La giurisprudenza successiva della Corte di Giustizia e i limiti posti all'ampliamento dei confini dell'abuso.	Pag. 89
3.1.8	Gli effetti dell'abuso nei confronti dei soggetti coinvolti: il problema del rimborso delle imposte non dovute e dell'applicazione delle sanzioni.	Pag. 95
3.1.9	Osservazioni conclusive: abuso del diritto e necessità di regolamentazione <i>ex lege</i> .	Pag. 101

PARTE SECONDA
LIMITAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN IPOTESI DI FRODE

3.2.1	Premessa.	Pag. 108
-------	-----------	----------

SEZIONE I
LE FRODI IVA

3.2.2	Inquadramento europeo del fenomeno.	Pag. 113
3.2.3	La frode carosello.	Pag. 117
3.2.4	L'interposizione fraudolenta del <i>missing trader</i>	Pag. 120
3.2.5	L'esportatore abituale, le false dichiarazioni di intenti, i depositi fiscali.	Pag. 121
3.2.6	Il regime del margine e le frodi Iva nel settore degli autoveicoli.	Pag. 123
3.2.7	Conclusioni.	Pag. 124

SEZIONE II
L'ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA DI LOTTA ALLE FRODI IVA

3.2.8	Inquadramento del problema: disconoscimento del diritto alla detrazione in caso di frodi. Si può ancora parlare di un diritto alla detrazione?	Pag. 126
3.2.9	Principio di neutralità e diritto alla detrazione nella tradizionale interpretazione della Corte di Giustizia.	Pag. 128
3.2.10	Frode altrui ed esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario inconsapevole: il caso <i>Optigen</i> , <i>Fulcrum</i> e <i>Bond House</i> . Il diritto alla detrazione finisce per dipendere da opinabilissimi valutazioni di merito, con grave nocimento ai principi di neutralità e certezza dei rapporti giuridici.	Pag. 133

3.2.11	Il legittimo affidamento del contribuente che adotti, secondo i canoni di prescritta diligenza, misure idonee ad assicurarsi che le sue operazioni non facciano parte di un carosello è meritevole di tutela: il caso <i>Federation of Technological Industries</i> .	Pag. 140
3.2.12	Contraddizioni interne e paradossi: la mera consapevolezza dell'altrui frode è equiparata alla complicità nella frode e sbarra la strada all'esercizio del diritto alla detrazione (caso <i>Axel Kittel e Recolta Recycling</i>).	Pag. 142
3.2.13	Le successive evoluzioni giurisprudenziali. Il caso <i>Teleos</i> .	Pag. 151
3.2.14	Chiarimenti in punto di ripartizione dell'onere della prova: la sentenza <i>Mahageben-David</i> .	Pag. 157
3.2.15	Irrilevanza del concetto di operazioni inesistenti al fine di stabilire la sussistenza di una "frode" in senso comunitario. Conferme e specificazioni dalla recentissima giurisprudenza comunitaria: <i>Mecsek-Gabona, Gabor Toth e Maks Pen</i> .	Pag. 161
3.2.16	La nozione di frode in ambito comunitario e osservazioni conclusive.	Pag. 166

SEZIONE III LA GIURISPRUDENZA DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE SULLA FRODE

3.2.17	La prospettiva della giurisprudenza nazionale: le "operazioni inesistenti".	Pag. 172
3.2.18	Le operazioni oggettivamente inesistenti.	Pag. 175
3.2.19	Le operazioni soggettivamente inesistenti.	Pag. 180
3.2.20	L'irrelevanza dell'elemento soggettivo e la conseguente indetraibilità dell'Iva in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti: il tradizionale orientamento della Cassazione.	Pag. 184
3.2.21	Il lento cammino della Cassazione verso l'attribuzione di rilevanza allo stato soggettivo del cessionario.	Pag. 188
3.2.22	Buona fede e ripartizione dell'onere della prova: nuove asimmetrie tra la posizione della Corte di Cassazione e quella dei giudici comunitari.	Pag. 191
3.2.23	Osservazioni conclusive	Pag. 198

CAPITOLO QUARTO

PARTE PRIMA

MISURE NAZIONALI DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA

4.1.1	Il principio di neutralità e il divieto sia di una “doppia imposizione” sia di una “non imposizione”.	Pag. 200
4.1.2	Il diniego alla detrazione per consapevolezza come misura antifrode Iva. Moltiplicazione della richiesta dell'Iva evasa: criticità del fenomeno.	Pag. 203
4.1.3	La responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta: l'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 quale misura antifrode positivizzata.	Pag. 206
4.1.4	L'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 come norma che opera in aggiunta rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione dispone.	Pag. 216
4.1.5	L'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 come norma che opera in alternativa rispetto alla negazione del diritto alla detrazione. Le due misure antifrode a confronto.	Pag. 217
4.1.6	La repressione penale delle Frodi Iva.	Pag. 222
4.1.7	L'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: criticità interpretative	Pag. 225
4.1.8	I reati di omesso versamento Iva e indebita compensazione. Cenni.	Pag. 231
4.1.9	Osservazioni conclusive.	Pag. 233

PARTE SECONDA

STRATEGIE EUROPEE DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA

4.2.1	La cooperazione amministrativa in ambito comunitario quale strumento di lotta alle frodi e all'evasione fiscale: lo scambio di informazioni.	Pag. 234
4.2.2	(Segue) Lo scambio di informazioni su richiesta, automatico e spontaneo.	Pag. 239
4.2.3	(Segue) Cenni sulla tutela del contribuente a fronte dei dati e delle notizie reperite a seguito di attività di cooperazione internazionale.	Pag. 241

4.2.4	Le proposte di semplificazione del sistema Iva contenute nel “Libro Bianco”: la sopravvivenza del modello originario dell’Iva tra esigenze di sistema e lotta alle frodi.	Pag. 243
4.2.5	<i>Reverse charge</i> e <i>Quick Reaction Mechanism</i> come strumenti antifrode: vantaggi e criticità.	Pag. 246
4.2.6	Osservazioni conclusive	Pag. 252

Considerazioni conclusive

Pag. 253

CAPITOLO I

L'IVA: IMPOSTA COMUNITARIA

1.1 La scelta dell'Iva e la rimozione degli ostacoli di ordine fiscale per la realizzazione di un mercato unico europeo.

Il progetto di unificazione europea, avviato con il Trattato istitutivo della CEE, firmato a Roma il 25 marzo 1957 da Francia, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo e poi riaffermato nell'Atto Unico Europeo del 1987, aveva, tra gli altri, l'obiettivo principale di attuare la trasformazione del territorio europeo da "zona di libero scambio"¹, ad un vero e proprio mercato unico, ossia uno spazio integrato dove i beni, i servizi, i capitali e, naturalmente, le persone potessero liberamente circolare senza incontrare barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale².

Il raggiungimento effettivo e duraturo di tale obiettivo richiede, accanto alla già attuata eliminazione delle frontiere fra i Paesi comunitari, l'adeguamento delle strutture di controllo e di cooperazione sovranazionale, per impedire che l'abolizione delle "formalità" alle vecchie frontiere costituisca un motivo di diffusione di attività illecite che mettano in pericolo l'esistenza stessa del mercato unico europeo.

Nel quadro così delineato, è agevole osservare che l'imposizione indiretta sugli scambi svolge un ruolo di primo piano: considerato, infatti, che nel Trattato Istitutivo erano già presenti delle norme volte a vietare l'applicazione di tributi

¹ La realizzazione del mercato comune era prefigurata all'art. 2 del Trattato di Roma come lo strumento, insieme al graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, atto a promuovere lo sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità e perseguire, più in generale, i compiti della Comunità enunciati nello stesso articolo 2.

Gli obiettivi di questa strategia, finalizzata a trasformare il territorio europeo da zona di libero scambio, come rappresentata inizialmente nel Trattato di Roma, ad un effettivo mercato unico ed integrato, sono puntualizzati in un documento comunitario denominato "Libro bianco, elaborato dalla Commissione Cee sulla base degli orientamenti emersi dal Consiglio Europeo di Bruxelles del marzo 1985.

² TESAURO G., Diritto dell'Unione Europea, Cedam, Padova, 2010, p. 391 e ss.

interni discriminatori nei confronti dei prodotti importati³, l'imposizione indiretta sul consumo assunse un ruolo chiave nel processo di convergenza dei sistemi fiscali degli Stati Membri verso un'effettiva armonizzazione.

Non si vuol negare con ciò che in tale scenario anche l'imposizione diretta possa avere la sua influenza, ma è chiaro che proprio l'imposizione sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi produce i maggiori effetti, favorevoli o sfavorevoli che siano, sulla creazione di un mercato unico europeo.

In particolare, l'art. 93 del TCE (ora art. 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea) stabiliva che il Consiglio, su proposta della Commissione, fosse l'organo deputato all'adozione delle disposizioni riguardanti l'armonizzazione delle imposte indirette, nella misura in cui tale armonizzazione fosse stata necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

Nella sua essenza, il concetto di *armonizzazione* esprime il procedimento di adeguamento di un'imposta interna ad un modello, riconosciuto o imposto in virtù del Trattato⁴.

Il processo di armonizzazione tende a realizzare due finalità fondamentali già individuate dalle norme del Trattato Cee, vale a dire la «eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali», e la «creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune»⁵.

Esso, pertanto, non persegue l'uniformità ad un unico modello fiscale ma si pone esclusivamente in funzione strumentale all'eliminazione delle distorsioni al mercato interno causate dai differenti regimi tributari nazionali⁶.

³ In particolare, nell'ambito della fiscalità indiretta, l'art. 95 (originario) del Trattato (ora art. 110 TFUE), sanciva testualmente: "Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere direttamente altre produzioni". L'obiettivo di tale divieto era quello di eliminare gli ostacoli alla libera circolazione delle merci nell'area dell'allora Comunità Europea.

⁴ Sul significato di "armonizzazione" fiscale cfr. SACCHETTO, *voce Armonizzazione fiscale*, in *Encicl. Giur. Treccani*. Dello stesso autore e sullo stesso tema, cfr. anche L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, I, 281 ss.

⁵ Cfr. art. 3, lett. c) ed f) del Trattato Cee.

⁶ E ciò viene confermato anche dal fatto che, per il conseguimento di tale obiettivo, il legislatore comunitario abbia scelto l'utilizzo dello strumento giuridico della direttiva, ossia di quell'atto "con il quale il Consiglio o la Commissione impongono, con effetto obbligatorio, un obiettivo [...] ad uno o

In tale quadro, il percorso dell'armonizzazione fiscale, del quale l'Iva costituisce una delle principali espressioni, richiedeva l'esistenza di un'imposta sui consumi, applicata dai diversi Stati Membri, che fosse non distorsiva, in quanto in caso contrario l'incidenza dell'imposta sul prezzo dei beni e dei servizi avrebbe alterato il mercato, avvantaggiando o svantaggiando le attività economiche a causa della diversa incidenza dell'imposta sul prezzo dei beni compravenduti e/o dei servizi prestati.

Ciò premesso la situazione che si presentava agli Organi Comunitari era la seguente:

i. Germania, Lussemburgo, Olanda

In questi paesi esisteva un'imposta plurifase cumulativa sugli scambi⁷, la quale colpiva i prodotti ad ogni fase di produzione o di distribuzione incorporandosi nel prezzo finale di cessione dei beni o di produzione dei servizi;

ii. Francia

In Francia era stata adottata già dal 1954 un'imposta sul valore aggiunto plurifase non cumulativa denominata TVA (*Taxe sur valeur ajoutée*)⁸. Questo antenato dell'Iva moderna era strutturato come un'imposta unica e generale, applicata sulle vendite e sulle importazioni, a pagamento frazionato in relazione allo stadio del circuito del prodotto, esattamente proporzionale al prezzo dei beni ceduti e dei servizi prestati, indipendentemente dal numero delle transazioni intervenute durante il processo di lavorazione e di distribuzione prima del passaggio al consumo. Con tale meccanismo il valore aggiunto assoggettato a tassazione in ciascuna fase era determinato dalla differenza fra l'imposta applicata sulle vendite e quella dovuta sugli acquisti;

più Stati membri, che sono quindi tenuti a raggiungerlo", così MONACO, *Le fonti del diritto comunitario* in PENNACCHINI, MONACO, FERRARI, PUGLISI, *Manuale di diritto comunitario*, UTET 1983. Cfr. sul tema anche, BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2009.

⁷ Simile all'IGE, l'imposta generale sulle entrate vigente in Italia prima dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

⁸ Sul funzionamento della TVA francese cfr. BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in *Giur. Imposte*, 1964.

iii. Italia e Belgio

In questi paesi vigeva un sistema di tipo misto basato su un'imposta plurifase cumulativa (IGE italiana) e su un'imposta "Una Tantum" di conguaglio che colpiva determinati beni o servizi. Tale tipo di imposta presentava il duplice vantaggio di essere di facile acquisizione per l'Erario e di permettere la fissazione di un'aliquota tanto ridotta da non incoraggiare le evasioni. Dall'altra parte, l'imposta in oggetto colpiva il tributo più volte ad ogni successiva fase del processo di produzione o di commercializzazione, con la conseguenza che per beni dello stesso tipo poteva essere diverso il carico fiscale che veniva a gravare sul consumatore finale, in quanto l'incisione del tributo era tanto maggiore quanto maggiore era il numero di passaggi che aveva subito il bene, nel ciclo economico, dalla fase della produzione a quella del consumo finale.

Come è facilmente intuibile, il problema originato da tale diversità di sistemi impositivi era la neutralizzazione del carico fiscale sugli scambi internazionali.

Tenendo presente che a livello comunitario era stato affermato il principio secondo il quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi debbono essere assoggettati ad imposizione nei Paesi di destinazione e non nei Paesi di produzione – e ciò al fine di evitare qualsiasi sperequazione derivante dal diverso grado di industrializzazione di questi ultimi – è chiaro che tale intento non poteva essere realizzato in quei Paesi (come abbiamo visto sopra: 5 su 6) in cui vigeva il sistema di imposizione plurifase cumulativa⁹.

Tali tipi di sistemi impositivi, infatti, alteravano la concorrenza, sia all'interno degli Stati Membri, favorendo la concentrazione delle imprese, sia nei rapporti commerciali internazionali, impedendo di calcolare con esattezza il carico globale dell'imposta e conseguentemente, l'importo dei "diritti compensatori" all'importazione e dei "ristorni" all'esportazione¹⁰.

⁹ Cfr. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

¹⁰ Sull'incompatibilità delle imposte cumulative sulla cifra di affari vigenti in alcuni Stati membri prima dell'introduzione dell'Iva, si veda FORTE, *Iva, accise e grande mercato europeo*, Milano 1990. In materia anche PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 91 e ss.

La valutazione comparativa dei vantaggi e degli svantaggi delle diverse imposte sui consumi adottate dagli Stati Membri aveva spinto a preferire, sotto il profilo teorico, il sistema dell'imposta francese¹¹.

L'adozione da parte dell'Italia¹² e degli altri Stati membri dell'imposta sul valore aggiunto ("Iva"), è avvenuta dunque in attuazione di un disegno di armonizzazione a livello comunitario delle imposte sugli scambi e sui consumi, previsto dalle prime due direttive Iva, nell'ambito del più ampio progetto di unificazione europea che prevedeva la realizzazione di un vasto mercato unico di scambio dei beni e servizi fra i paesi della comunità¹³.

Si è, infatti, ritenuto opportuno introdurre un sistema d'imposta che, pur colpendo il consumo finale dei beni e dei servizi nel territorio della Comunità, fosse neutrale negli scambi intermedi a prescindere dal loro numero e soprattutto dalla localizzazione del fornitore e dell'acquirente¹⁴, proprio come se la Comunità fosse un unico grande paese¹⁵.

¹¹ A tal proposito, già nel 1963 il Comitato Fiscale e Finanziario aveva evidenziato nel proprio rapporto (il c.d. "Rapporto Neumark", dal nome del prof. Neumark che lo presidiava), le diverse imposte generali sull'entrata che venivano applicate, a causa dell'effetto cumulativo a cascata che creavano lungo la catena produttiva, non garantivano quella neutralità fiscale necessaria alla costruzione di uno spazio privo di frontiere fra gli Stati membri, ove merci, persone, servizi e capitali potessero circolare liberamente. Non bisogna, inoltre, dimenticare come, da un punto di vista pratico, ha contato molto nella scelta della CEE l'approfondita formazione tecnico-giuridica e l'intensa attività svolta dai deleganti francesi, che avevano il massimo interesse a far accettare, come imposta comunitaria, un'imposta già in vigore in Francia dal 1954.

¹² L'Iva è entrata in vigore in Italia il 1° gennaio 1973 a seguito del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Sulle caratteristiche dell'imposta si veda, PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 119 e ss.

¹³ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari e Seconda direttiva 67/228/CEE dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

¹⁴ Cfr. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, pag. 157 e ss.

¹⁵ Come emerge, infatti, dai Considerando della prima direttiva, la sostituzione dell'Iva alle varie imposte sulla cifra d'affari e alle altre imposte di consumo vigenti nei singoli Stati Membri, si è resa essenziale allo scopo di "instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno" (Primo Considerando), facendo sì che le imposte sulla cifra d'affari "non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune" (Secondo Considerando) e perseguendo una "neutralità concorrenziale nel senso che, all'interno di ciascun Paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale" (Ottavo Considerando).

1.2 L'evoluzione normativa dell'Iva comunitaria.

Il legislatore comunitario introdusse l'Iva con la consapevolezza che l'armonizzazione fiscale delle imposte indirette sarebbe potuta essere raggiunta solamente attraverso un percorso progressivo per tappe¹⁶.

Tra i provvedimenti principali che hanno delineato il suddetto processo di armonizzazione, vanno innanzitutto citate le prime due direttive Iva dell'11 aprile 1967, con le quali fu introdotta una comune imposta sul consumo fra gli Stati Membri¹⁷. La prima di esse contiene i principi fondamentali che sorreggono il sistema della nuova imposta, primo fra tutti quello di neutralità concorrenziale, che deve assicurare, in ciascun Stato Membro, il medesimo carico fiscale a beni dello stesso tipo indipendentemente dalla lunghezza della catena produttiva e distributiva.

La seconda direttiva, invece, racchiude le norme relative alla struttura dell'Iva e alle modalità di applicazione dell'imposta, assumendo le funzioni tipiche della c.d. "legge quadro". Tale direttiva è stata poi abrogata in seguito all'adozione della Sesta direttiva Iva¹⁸, che rappresenta un passo decisivo nel processo di armonizzazione dell'imposta, non soltanto per l'ampiezza delle previsioni normative, ma anche per l'obiettivo di superare le incertezze applicative ed interpretative della prima fase di attuazione del tributo, grazie all'introduzione di una base imponibile uniforme su cui

¹⁶ Secondo una parte delle dottrine, possiamo suddividere il processo di armonizzazione dell'Iva in tre periodi: il primo si estende dall'istituzione della Comunità fino al 31 dicembre 1992; il secondo periodo inizia a decorrere il 1° gennaio 1993 con l'abolizione delle frontiere fiscali e durerà fino a quando sarà applicato il regime transitorio sulla tassazione degli scambi intracomunitari; il terzo periodo dovrebbe iniziare, invece, con l'applicazione del regime definitivo che prevede la tassazione di beni e servizi secondo il principio di tassazione nel Paese di origine. Per approfondimenti sul tema vedasi COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, CEDAM, 2000.

¹⁷ Come osserva FAZZINI, *Il diritto alla detrazione nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, le direttive, recepite di volta in volta dal legislatore nazionale, oltre a costituire uno strumento interpretativo della norma interna, scaduto il termine per il loro recepimento, se sufficientemente dettagliate e precise, possono anche trovare diretta applicazione nell'ordinamento interno (sia pure solamente in senso verticale, ossia nei rapporti tra Stato e soggetto passivo e non già anche in senso orizzontale, cioè nei rapporti tra soggetti passivi) determinando altresì, sempre che risultino più favorevoli per il soggetto passivo d'imposta, la disapplicazione della normativa interna che risulti difforme. Si veda sul tema anche, SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. Trib.*, 1987, II, p. 212 e ss.

¹⁸ Direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, in GUCE serie L145 del 13 giugno 1977. Trattasi di un documento di elevato valore giuridico; non a caso la Sesta direttiva è stata ripetutamente qualificata come una sorta di codice europeo dell'Iva o anche come "carta comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto". Cfr. sul tema, BORIA, *Diritto tributario Europeo*, Giuffrè, Milano 2010, pag. 298 e ss.

applicare l'imposta e alla riduzione al contempo della libertà di applicazione riconosciuta inizialmente agli Stati membri in tale ambito¹⁹.

Di particolare rilievo, nella marcia di avvicinamento alla creazione di un mercato europeo unico ed integrato, risulta essere il "Libro bianco", un documento comunitario elaborato dalla Commissione CEE nel marzo del 1985.

Tale documento ha previsto, tra l'altro, l'abolizione delle barriere fiscali e dei controlli alle frontiere seguendo per l'Iva un principio di tassazione all'origine²⁰, con applicazione dell'imposta da parte dello Stato del venditore salvaguardando, allo stesso tempo, il diritto di detrazione dell'acquirente nel proprio Paese²¹.

I principi enunciati nel Libro bianco sono ripresi dall'Atto unico europeo, entrato in vigore il 1° gennaio 1987, dove si pone definitivamente come obiettivo la realizzazione di uno spazio senza frontiere interne entro il 31 dicembre 1992.

È solo con la direttiva 91/680 del 16 dicembre 1991, recepita in Italia con il D.L. 331/1993, che si dà concreta attuazione alle prospettive del Libro bianco del 1985 e del successivo Atto unico europeo del 1987²², attraverso l'eliminazione effettiva delle barriere fiscali fra gli Stati Membri.

Con la succitata direttiva inizia la c.d. "fase transitoria" degli scambi intracomunitari, caratterizzata innanzitutto dalla ridefinizione del concetto di "territorio", individuato come entità (fisica e giuridica) sovranazionale e comunitaria.

La riforma del principio territoriale, allargato dai confini interni dei singoli Stati membri a quelli della Comunità, dà origine ad una nuova classificazione degli scambi di beni (e servizi) fra i *partners* europei che assumono la qualifica di operazioni "intracomunitarie". In sostanza, l'abolizione delle barriere fiscali fra i paesi membri della Comunità determina la riferibilità del termine "extraterritoriale",

¹⁹ La ragione principale dell'uniformazione della base imponibile è da rinvenire nella decisione del Consiglio del 21 aprile 1970, n. 70/243 con cui è stata stabilita la sostituzione dei contributi finanziari con risorse proprie della Comunità, fra le quali una parte del gettito Iva riscosso dagli Stati membri.

²⁰ Sulle diverse tesi (*destination principle* e *origin principle*), cfr. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 85 e ss.

²¹ All'epoca vennero evidenziati, tuttavia, anche i rischi di frode e di distorsione della concorrenza che emergevano a causa dell'ampia divergenza fra le aliquote applicate dagli Stati membri, nonché la necessità di prevedere strumenti di compensazione del gettito Iva fra gli Stati, a fronte degli squilibri finanziari che si sarebbero venuti a creare per il fatto che sulle operazioni intracomunitarie l'Iva sarebbe stata versata in uno Stato ma il rispettivo diritto di detrazione sarebbe maturato invece in uno Stato differente.

²² Cfr. AUJEN, VIS, *Vat in the Single Market: the transitional arrangements explained*, in *EC Tax Revue*, 1992/2, pag. 117 e ss.

applicabile sino al 31 dicembre 1992 *erga omnes*, ai soli paesi terzi, pur rimanendo, quanto meno per il periodo transitorio²³, una distinzione fra “territorio interno” e “territorio comunitario”.

Di conseguenza, anche le operazioni di import-export, vale a dire le operazioni attive e passive non “interne”, vanno distinte fra operazioni “all’esportazione” (o “all’importazione”), se effettuate nei confronti di paesi terzi, e operazioni “intracomunitarie” (acquisti e cessioni intracomunitarie), se relative ad operazioni effettuate tra soggetti appartenenti al mercato europeo²⁴.

Non essendo stato, però, raggiunto un sufficiente grado di armonizzazione fra gli Stati, il legislatore comunitario ha dovuto introdurre un nuovo presupposto d’imposta, applicabile alle operazioni fra i Paesi membri. La differenziazione fra operazioni interne ed intracomunitarie si è resa necessaria a seguito dell’impossibilità di applicare sin da subito il regime di tassazione definitivo, fondato sul principio di imposizione nello Stato di origine. Tale impossibilità era principalmente dovuta alle differenze esistenti fra le aliquote applicate e alla necessità di introdurre un sistema di compensazione²⁵ fra gli Stati che trasferisse l’Iva riscossa nel Paese di origine dell’operazione allo Stato in cui effettivamente si manifesta il consumo.

Il passaggio dal regime transitorio a quello definitivo, con la conseguente definitiva ed univoca adozione del sistema impositivo della tassazione delle operazioni intracomunitarie nel paese di origine dei beni e dei servizi richiede,

²³ Tale periodo sarebbe dovuto inizialmente durare dal 1° gennaio 1993 al 31 dicembre 1996, ma è tutt’ora in vigore.

²⁴ Cfr. sul tema, CENTORE, *Iva comunitaria: aspetti interpretativi e applicativi*, Ipsoa, 1997, pag. 12 e ss.

²⁵ Segnatamente, nel momento di definire l’Iva come imposta europea sugli scambi, si è posto il problema di stabilire il luogo di tassazione delle operazioni che sorgono economicamente in uno Stato Membro e terminano il loro circuito economico (vale a dire giungono al consumo finale) in un altro Stato. Il *clearing system* è un sistema di compensazione delle quote di valore aggiunto (e della relativa imposta) fra gli Stati membri, che tende a distribuire il prelievo fiscale (che si verifica nel paese di destinazione e consumo) fra i paesi membri che hanno contribuito alla produzione dell’operazione, in proporzione alle quote di valore aggiunto a ciascuno di essi attribuibile. Con il *clearing system* il regime di tassazione a destino viene corretto, in sostanza, in regime di prelievo all’origine, e l’imposizione viene collegata alla formazione delle quote di valore aggiunto attribuibile a ciascun Stato Membro, determinate in funzione dei rispettivi valori economici di esportazione ed importazione. Sul tema cfr. il documento di lavoro della Commissione *Introduzione di un meccanismo di compensazione dell’Iva sulle vendite intracomunitarie*, documento Com. 87/323 del 21 agosto 1987.

infatti, oltre ad ulteriori interventi di armonizzazione legislativa²⁶ uno sforzo specifico di coordinamento della cooperazione fra gli Stati membri.

È spontaneo considerare che le transizioni intracomunitarie, prive oramai di controlli alle frontiere interne, richiedono l'introduzione di opportuni sistemi di rilevazione attraverso una rete informatica che consenta gli scambi informativi in maniera rapida ed efficace, in modo da contrastare prontamente il proliferare di fenomeni evasivi e fraudolenti.

Proprio a tal fine, in sostituzione dei controlli doganali, gli Stati membri si sono dotati di un sistema di scambio di informazioni, introdotto con Regolamento Cee n. 218/1992, imponendo in capo agli operatori economici l'obbligo di compilazione periodica di appositi modelli denominati INTRASTAT, riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel periodo. L'insieme delle informazioni così raccolte confluisce in un sistema informatico di gestione e archiviazione dei dati denominato *Vat Information Exchange System* (VIES), che fra l'altro consente agli operatori economici di verificare anche il numero di identificazione Iva della propria controparte commerciale.

Tuttavia, l'impossibilità ad oggi ad arrivare ad un livello sufficiente di armonizzazione delle aliquote, nonché le potenziali difficoltà che potrebbero sorgere dall'applicazione di una *clearing house*, costituiscono le ragioni principali che hanno reso impossibile il passaggio al sistema definitivo, lasciando ancora in vigore il regime transitorio previsto per gli scambi comunitari.

Per tener conto delle diverse modifiche intervenute nel corso degli anni e soprattutto per ragioni di chiarezza il legislatore comunitario nel 2006 decise di "rifondere" (*recasting*) le varie norme contenute nella VI direttiva in un unico e organico provvedimento²⁷. Così, nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione dell'11 dicembre 2006, venne emanata la Direttiva 2006/112/CE (c.d. "*direttiva rifusa*"), entrata in vigore il 1° gennaio 2007. Il merito di questa direttiva fu essenzialmente quello di riassumere in sé tutta la disciplina comunitaria dell'Iva formatasi negli anni,

²⁶ Sugli obiettivi del periodo transitorio cfr. il contenuto del 14° e del 15° "Considerando" della direttiva 91/680.

²⁷ Si fa presente che il testo della Direttiva 77/388 era inizialmente composto da trentotto articoli ed aveva quasi visto raddoppiato il loro numero.

in modo per lo più scomposto, ad opera di numerosi provvedimenti, andando quindi a costituire una sorta di “testo unico” disciplinante il sistema comune dell’Iva.

In occasione della sua adozione, il Consiglio Europeo, evidenziò come questa direttiva dovesse essere inserita in un più ampio contesto normativo, il c.d. “*Vat Package*”²⁸, al quale la Commissione avrebbe dovuto lavorare con lo scopo di trovare una soluzione onnicomprensiva ai temi ancora in discussione, prestando particolare attenzione agli aspetti legati alla lotta alle frodi fiscali²⁹.

Tuttavia, soprattutto per quanto riguarda le nuove norme sulla territorialità dei servizi, la direzione seguita con il *Vat Package* sembra porsi in contrasto con il regime definitivo di tassazione nel Paese di origine che era stato delineato nel Libro bianco e poi riconfermato nell’Atto unico europeo. Con le nuove disposizioni, infatti, la prestazione dei servizi si ritiene effettuata come regola generale, nello Stato di residenza del fruitore del servizio anziché, come precedentemente stabilito, in quello del prestatore.

Da ultimo, si segnala l’adozione da parte della Commissione Europea del “*Green Paper on the future of Vat – Toward a simpler, more robust and efficient Vat system*”³⁰, contenente una serie di quesiti fra cui alcuni relativi ai principi di tassazione delle operazioni comunitarie; sulla base dei contributi inviati dalle parti interessate, la Commissione ha successivamente presentato una comunicazione riguardante le azioni da intraprendere in futuro per il completamente definitivo del mercato unico europeo³¹.

²⁸ Si veda il 1° Considerando della stessa Direttiva 2006/112. Il *Vat Package* è costituito dalle direttive n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE recepite nell’ordinamento italiano con D.lgs. n. 18 dell’11 febbraio 2010.

²⁹ Si veda a tal proposito il Documento del Consiglio n. 5731/07 del 26/01/2007 nel quale vengono fissati i presupposti delle iniziative legislative necessarie a contrastare le frodi Iva a livello comunitario.

³⁰ Cfr. COM (2010) 695 dell’1 dicembre 2010 consultabile sul sito della Commissione Europea.

³¹ Sulle considerazioni della Commissione europea si rinvia al Capitolo Quarto, Parte II, del presente lavoro.

1.3 La dialettica tra norme comunitarie e norme interne in materia di Iva: il ruolo della Corte di Giustizia.

Come abbiamo avuto modo di anticipare nei paragrafi precedenti, l'istituzione dell'Iva costituisce l'attuazione di precise e vincolanti direttive comunitarie, finalizzate al perseguimento di un processo di armonizzazione dei sistemi fiscali dei singoli Paesi membri, nell'ambito ed in esecuzione degli impegni assunti con la sottoscrizione del Trattato di Roma del 25 marzo 1957.

In questo quadro, l'Italia ha dato attuazione agli obblighi comunitari mediante l'introduzione della disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto per effetto dell'emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, emesso in forza della legge delega per la riforma tributaria 19 ottobre 1971 n. 825, che ha contestualmente abolito ben 22 tributi differenziati³².

Lo stesso legislatore delegante ha voluto chiarire la *ratio* e lo spirito della suddetta riforma, chiarendo all'art. 5 come la disciplina dell'istituenda imposta, oltre a uniformarsi ai principi e criteri direttivi ivi fissati, "*sarà uniformata alle norme comunitarie*".

La matrice comunitaria dell'Iva non rappresenta, infatti, solamente il motivo genetico del tributo, ma costituisce anche un dato ermeneutico con cui deve confrontarsi costantemente la disciplina normativa.

Tuttavia, la normativa, quale risultato dell'adeguamento operato dal legislatore nazionale alla Prima ed alla Seconda direttiva CEE, avvenuto tra l'altro in ritardo rispetto alle esperienze degli altri Stati membri, è stato ben presto modificato per effetto di decreti correttivi e integrativi oltre che mediante leggi ordinarie o decreti legge, resisi improcrastinabili per effetto dell'adozione delle direttive successive emanate in ambito europeo.

Si è dunque assistito negli anni ad adeguamenti del legislatore nazionale ai dettati del legislatore comunitario, sebbene, ragionando sui rapporti tra normativa comunitaria e normativa nazionale, appare un assunto ormai incontestabile la

³² Per la trattazione sistematica dell'IVA, si segnalano i seguenti manuali di diritto tributario: L. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 929; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004; R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2005; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2013, pag. 777 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2008, pag. 249.

circostanza che lo Stato membro, anche nelle ipotesi di mancato adeguamento, non possa opporre ai contribuenti la mancata trasposizione nel diritto interno delle disposizioni comunitarie³³.

Ed invero, anche alla luce del rapporto ormai acquisito di subordinazione delle norme interne rispetto alle norme comunitarie, l'esistenza di un corpo normativo diretto a regolamentare numerosi profili del tributo a livello comunitario comporta l'esigenza di definire la relazione dialettica con le norme stabilite dal legislatore nazionale.

A tal proposito, va innanzitutto osservato che nell'impianto dell'Iva sono individuabili alcune definizioni aventi una portata comunitaria, le quali fissano concetti fondamentali di carattere unitario e come tali sottratti alla sfera di discrezionalità del legislatore interno³⁴.

Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia³⁵ ha puntualizzato che tali concetti rappresentano nozioni autonome di diritto comunitario³⁶ che vanno a

³³ In senso favorevole all'efficacia diretta delle direttive cfr. Corte di giustizia, 1° febbraio 1997, causa C-51/76. La Corte ha rilevato che *“sarebbe incompatibile con l'efficacia vincolante che l'art. 189 del Trattato riconosce alla direttiva l'escludere, in linea di principio, che l'obbligo da essa imposto possa esser fatto valere dalle persone interessate. Particolarmente nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, imposto agli Stati membri di adottare un determinato comportamento, l'effetto utile dell'atto sarebbe attenuato se agli amministrati fosse precluso di valersene in giudizio ed ai giudici nazionali di prenderlo in considerazione in quanto elemento del diritto comunitario. Un caso del genere si verifica, ad esempio, qualora l'amministrato richiami una disposizione di una direttiva dinnanzi al giudice nazionale, allo scopo di far accertare da quest'ultimo se le autorità nazionali competenti, nell'esercizio della facoltà loro riservata quanto alla forma ed ai mezzi per l'attuazione della direttiva, siano rimaste entro i limiti di discrezionalità tracciati dalla direttiva stessa”*.

³⁴ Sugli effetti dei principi enunciati dalla Corte di giustizia nel tessuto normativo interno si cfr. Corte Cost. 23 aprile 195 n. 113, in *Corr. trib.*, 27/1985, pag. 1893 e ss.); e ancora, sul concetto dell'efficacia diretta e della prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno cfr. Corte di Cassazione, sentenza del 18 aprile 1991 n. 168, in *Corr. trib.*, 20/1991, pag. 1489 e ss.

³⁵ La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha la funzione di assicurare l'uniformità di interpretazione ed applicazione delle norme comunitarie in ciascuno degli Stati membri (funzione *c.d.* *“nomofilattica”*). In specie, la Corte di Giustizia è chiamata (ai sensi dell'art. 267 TFUE) a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla interpretazione del diritto comunitario e dunque ad effettuare un'opera di ricostruzione ermeneutica delle norme e dei principi espressi nel Trattato e negli atti normativi del diritto comunitario derivato.

³⁶ La giurisprudenza comunitaria ha contribuito in modo determinante ad enucleare i tratti fondamentali dell'iva sulla base delle regole formulate nelle varie direttive: è stata riconosciuta la natura giuridica del tributo come imposta sui consumi; sono stati individuati gli elementi qualificanti della disciplina comunitaria nella generalità dell'imposizione alle operazioni commerciali, nella proporzionalità dell'aliquota, nel carattere di imposta plurifase e nella neutralità determinata dall'imposizione del valore aggiunto; è stata puntualizzata la fattispecie impositiva sia negli elementi

formare una sorta di sistema comune dell'Iva sovraordinato rispetto alla disciplina concretamente applicata nei vari Stati membri.

Esiste, pertanto, un vero e proprio diritto fiscale comunitario non scritto di formazione strettamente giurisprudenziale, ravvisabile nei principi enucleati dalla Corte di Giustizia, che regola i comportamenti degli Stati e come tale è dotato di una propria effettività. Si può pertanto sostenere che il carattere europeo del tributo non riguarda soltanto la fase genetica, ma anche e soprattutto l'impianto regolamentare.

Quale conseguenza di questo duplice livello normativo, interno e comunitario, si pone l'esigenza di procedere alla ricostruzione ermeneutica della disciplina dell'Iva attraverso un costante richiamo ai contenuti normativi emergenti dall'ordinamento europeo e non soltanto dalle norme formulate direttamente dal legislatore nazionale.

In particolare, per quanto riguarda la questione della immediata efficacia delle direttive, da porsi soprattutto nell'ipotesi di rinvio (o rifiuto) del recepimento dello Stato membro, l'ormai costante giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, al pari della prevalente dottrina, riconosce pacificamente il diritto del soggetto amministrato di invocare la direttiva e di far valere, anche attraverso l'azione giudiziaria comunitaria, i principi ivi contenuti³⁷.

oggettivi sia negli elementi soggettivi. Cfr. in relazione al "divieto di doppia imposizione" la sentenza del 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Schul*; e ancora sullo stesso tema, la sentenza del 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexel*; cfr. altresì, con riferimento al tema del diritto al rimborso dell'imposta a causa di un indebitato, la sentenza del 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz c. Grecia*; sullo stesso tema, cfr. anche la sentenza del 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*; cfr. inoltre, sul tema dell'abuso del diritto, la sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

³⁷ Segnatamente, l'applicabilità immediata delle direttive è subordinata al fatto, da una parte, che le stesse implicino obblighi con il fine dell'attuazione delle disposizioni del trattato e che siano sufficientemente precise in relazione agli obblighi che prescrivono (che siano, cioè, incondizionate), dall'altra, che sia scaduto il termine nei confronti degli Stati membri per la loro attuazione. Come, infatti, insegnano i Giudici comunitari, da un lato, una direttiva è incondizionata quando enuncia un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato per quanto riguarda la sua osservanza od i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni della comunità o degli stati membri, dall'altro, è sufficientemente precisa laddove la terminologia utilizzata dal legislatore comunitario non presenti margini di equivocità.

Sul tema si segnalano le sentenze della Corte di Giustizia: sentenza 5 febbraio 1963, C-26/62, *N.V. Algemene Transport*; sentenza 4 dicembre 1974, C-41/74, *Yvonne van Duyn*; sentenza 19 gennaio 1982, C-8/81, *Becker*; sentenza 26 febbraio 1986, C-152/84, *M.H. Marshall*; sentenza 29 maggio 1997, C-389/95, *Siegfried Klattner*. Per considerazioni sul tema cfr. in dottrina GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione* in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 313 e ss.; e, dello stesso autore, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari* in *Rass. trib.*, 2006, pag. 407.

Le sentenze pregiudiziali emesse dall'organo di giustizia comunitaria esplicano di regola, efficacia *inter partes*, vale a dire fra soggetto passivo-attore e lo Stato-convenuto, ma acquistano anche valore di precedente vincolante per lo Stato membro soccombente e, incidendo nel tessuto legislativo interno, assumono efficacia *erga omnes*.

In sostanza, le sentenze della Corte di giustizia incidono concretamente sulla norma di diritto interno in contrasto o incompatibile con la disposizione comunitaria e si determina, per effetto della sentenza della Corte, la “disapplicazione” della prima e l’applicazione della seconda³⁸.

Secondo autorevole dottrina³⁹, «l'effetto è dunque non di “vuoto” legislativo ma, più correttamente, di “inerzia” della disposizione interna dichiarata in contrasto con il principio comunitario.

In pratica, la dichiarazione di incompatibilità di una norma nazionale rispetto al diritto comunitario provoca non tanto la disapplicazione di essa quanto, piuttosto, la sua inapplicabilità, con la conseguenza di renderla priva di effetti sin

³⁸ Da ultimo si segnala, Corte Cassazione 13.01.2010, n. 355 : “Secondo il consolidato orientamento della stessa Corte di Giustizia, inoltre, “l’obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l’obbligo, loro imposto dall’art. 5 del Trattato (divenuto art. 10 CE), di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire tale adempimento valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell’ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali” per cui (Cass., un.: 17 novembre 2008 n. 27310, dalla quale gli excerpta, nonché 18 dicembre 2006 n. 26948) “il giudice statale”, “nell’applicare il diritto nazionale” (“a prescindere dal fatto che si tratti di norme precedenti o successive alla direttiva”), “deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e delle finalità della direttiva, onde garantire la piena effettività della direttiva stessa e conseguire il risultato perseguito da quest’ultima, così conformandosi all’art. 249, comma 3, del Trattato (v., tra le altre, sent. 13 novembre 1990, C-106/89, *Marleasing sa*; sent. 25 febbraio 1999, causa C-131/97, *Carbonari*; sent. 5 ottobre 2004, n. da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer*; sent. 7 settembre 2006, n. da C-187/05 a C-190/05, *Areios Pagos*)”: “nella evoluzione della giurisprudenza comunitaria”, infatti, “ il principio della interpretazione conforme del diritto nazionale, pur riguardando essenzialmente le norme interne introdotte per recepire le direttive comunitarie in funzione di una tutela effettiva delle situazioni giuridiche di rilevanza comunitaria quale strumento per pervenire anche nell’ambito dei rapporti interpretati alla applicazione immediata del diritto comunitario in caso di contrasto con il diritto interno, così superando i limiti del divieto di applicazione delle direttive comunitarie immediatamente vincolanti non trasposte nei rapporti orizzontali - non appare evocato soltanto in relazione all’esegesi di dette norme interne, ma sollecita il giudice nazionale a prendere in considerazione tutto il diritto interno ed a valutare, attraverso l’utilizzazione dei metodi interpretativi dallo stesso ordinamento riconosciuti, in quale misura esso possa essere applicato in modo da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva”.

³⁹ Cfr. CENTORE, *Iva Comunitaria: aspetti interpretativi e applicativi*, cit., pag. 20 ess.

dal momento al quale risale la sua incompatibilità con le precedenti statuizioni dell'ordinamento comunitario⁴⁰».

Alle luce delle considerazioni sopra esposte, si può affermare che il sistema di disapplicazione giudiziaria delle leggi contrastanti con norme comunitarie direttamente applicabili operanti negli stati membri offre alla Corte di Giustizia, in virtù del particolare raccordo che lega ad essa i giudici nazionali, il mezzo per imporre loro la propria giurisprudenza sull'interpretazione e sull'immediata applicazione delle norme comunitarie, in mancanza di strutture giudiziarie di tipo federale.

Giunti a questo punto della nostra analisi, occorre sottolineare il ruolo fondamentale rivestito dal giudice comunitario che accanto alla sua funzione istituzionale diretta alla garanzia di una uniforme applicazione del diritto comunitario, assolve ad una vera e propria funzione di integrazione del diritto⁴¹.

Nella presente indagine, pertanto, sarà imprescindibile il riferimento ed il rinvio (oltre che alla normativa) alla giurisprudenza comunitaria.

1.4 Le caratteristiche principali dell'imposta.

L'imposta sul valore aggiunto è notoriamente un tributo applicato alle cessione di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti e

⁴⁰ Secondo i principi sopra enunciati, la diretta efficacia della norma comunitaria comporta, da un lato, la possibilità di applicare in via prioritaria le disposizioni della direttiva, disattendendo le norme di contrasto, emanate dal legislatore interno; e, dall'altro lato, impedisce al legislatore stesso di emanare una disposizione interna in contrasto con la norma comunitaria, se la norma interna è emanata successivamente a quella comunitaria.

⁴¹ Sulla valenza delle sentenze della Corte di Giustizia sul diritto interno, si segnalano, *ex multis*, MELIS – MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, pag. 111; TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, pag. 322; ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea* in *Rass. Trib.*, 2005, 1462; ANTONINI, *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto in riferimento all'imposta sul patrimonio netto* in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, I, 848; COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva* in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1590; SACCHETTO, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea* in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 281.

professioni, agli acquisti intracomunitari nonché alle importazioni da chiunque effettuate.

L'obiettivo di tassare il consumo finale e di rendere neutrale⁴² l'applicazione del tributo negli scambi precedenti tale consumo è stato realizzato, introducendo un'imposta che ha come elementi caratterizzanti, almeno nell'ordinario⁴³ meccanismo di funzionamento: l'applicazione dell'imposta in modo generale sulle operazioni aventi ad oggetto cessione di beni e prestazione di servizi, la proporzionalità al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti, la riscossione frazionata in ciascuna fase della produzione e della distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, la neutralità, a prescindere dal numero di operazioni effettuate precedentemente, e l'applicazione sul valore aggiunto dei beni e dei servizi⁴⁴.

In linea generale, pertanto, l'Iva non costituisce un tributo monofase – destinato cioè a colpire una sola fase del ciclo produttivo distributivo – bensì un tributo plurifase, in quanto trova applicazione per ogni passaggio che il bene subisce, dalla fase della produzione fino al consumatore finale.

È interessante sin d'ora sottolineare che l'imposta sul valore aggiunto, mediante l'introduzione del meccanismo della detrazione, evita gli effetti distortivi manifestatisi – sia nel mercato interno sia nei rapporti internazionali – nella vigenza di tributi plurifase cumulativi sul valore pieno, detti anche a cascata⁴⁵.

⁴² Come si vedrà nel proseguito, il concetto di neutralità assume nel sistema d'imposta comunitario diversi significati. Segnatamente, per quel che qui interessa si deve evidenziare che l'applicazione dell'imposta negli scambi precedenti il consumo deve essere neutrale sia sotto il profilo della neutralità impositiva sia sotto il profilo della parità di trattamento fiscale, riferendosi il primo concetto all'ambito degli scambi nazionali ed il secondo ad un contesto interstatale.

⁴³ Il sistema Iva oltre a prevedere un regime ordinario imperniato sulla detrazione imposta da imposta, prevede dei regimi speciali che si caratterizzano per le deroghe che introducono al regime ordinario. Nei regimi speciali, infatti, l'imposta anziché essere determinata secondo lo schema ordinario, viene applicata, a seconda delle attività, sui corrispettivi pattuiti, sulla differenza tra il prezzo di acquisto e di vendita dei beni, il margine del venditore, oppure sulla cessione iniziale, trasformando l'Iva in imposta monofase.

⁴⁴ FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000.

⁴⁵ In vigenza dell'IGE, infatti, come già riportato nei paragrafi precedenti, ad ogni successiva fase del processo produttivo o di commercializzazione, il bene veniva nuovamente colpito dal tributo sul valore lordo: ciò comportava la tassazione di elementi di costo già in precedenza colpiti, facendo altresì rientrare nella base imponibile anche l'ammontare del tributo precedentemente pagato. Di conseguenza, accadeva che, per beni uguali, potesse essere diverso il carico tributario sul consumatore finale; l'incisione del tributo era, infatti, tanto maggiore quanti più passaggi aveva subito il bene nel corso del ciclo economico. Tale circostanza provocava distorsioni nel mercato, in quanto, al fine di

Infatti, pur essendo un tributo plurifase, l'Iva non realizza gli effetti del cumulo, in quanto l'onere tributario viene ad essere applicato di volta in volta sul solo valore che, in ogni stadio del ciclo economico, si aggiunge a quello già precedentemente assoggettato al tributo. Da cui la denominazione "imposta sul valore aggiunto", anche se all'imposizione sul valore aggiunto non si perviene, di regola, in modo diretto assumendo a base imponibile, mediante la preventiva deduzione dei costi, il solo valore aggiunto, bensì, attraverso il meccanismo della detrazione imposta da imposta che rappresenta dunque la caratteristica peculiare dell'Iva⁴⁶.

Ne consegue che, il tributo, sebbene frazionatamente dovuto per ogni fase del ciclo, viene di fatto a gravare un'unica volta sul prezzo del prodotto al consumo in misura predeterminata esattamente corrispondente all'aliquota prevista per i diversi beni e servizi.

In virtù del principio di detrazione, infatti, qualunque sia il numero dei passaggi che un bene subisce nel ciclo produttivo e/o distributivo prima di arrivare al consumatore finale, l'incidenza dell'onere fiscale non subisce alcuna variazione.

attenuare l'inconveniente, venivano poste in essere concentrazioni verticali fra imprese (c.d. imprese a ciclo integrato) non giustificate da motivi di economia aziendale, ma finalizzate unicamente a contenere il numero dei passaggi del bene e il relativo onere tributario che andava a gravare sul prodotto.

Peraltro, l'IGE poteva consentire, attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di ritorno applicate alle merci in esportazione o elevate aliquote di conguaglio applicate ai beni importati, misure protezionistiche contrarie ai principi del trattato in tema di libera concorrenza all'interno della Comunità. Esistevano, inoltre, difficoltà tecniche sul piano internazionale in ordine all'applicazione del principio di destinazione: la detassazione delle esportazioni (con il rimborso all'esportatore del tributo assolto) e la imposizione delle importazioni (con la finalità di introdurre nel mercato interno i beni importati con lo stesso carico tributario gravante sui prodotti nazionali similari), richiedeva la necessaria conoscenza dell'ammontare del tributo conglobato nel prezzo dei prodotti, e nella vigenza dell'IGE e delle imposte monofase questo calcolo non era agevole, potendo essere eseguito solo con metodo statistico ed attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di compensazione, metodologia questa che tuttavia comportava discriminazioni incidenti sugli scambi internazionali.

Sul meccanismo di funzionamento dell'IGE e sugli effetti distorsivi del tributo, STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 364-365; DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, La Nuova Italia, Firenze, 1985, 78.

⁴⁶ Sul punto cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 1999. L'Autore osserva che il diritto di detrazione, assente nelle altre imposte, caratterizza l'Iva e la contraddistingue da tutti gli altri tributi. Secondo Tesauro, infatti, è proprio il meccanismo della detrazione a consentire l'imposizione sul solo valore aggiunto, nonostante l'imposta trovi applicazione per ogni passaggio sul valore pieno.

In questo modo, il tributo è trasparente perché, non avendo effetto cumulativo, è possibile conoscere in ogni momento il preciso carico che grava su un determinato bene.

Il tributo è altresì neutrale in quanto, restando invariato indipendentemente dal numero dei passaggi, non crea distorsioni commerciali né nel mercato interno né in quello internazionale.

I quattro profili più importanti che caratterizzano il principio di detrazione, risultante dal Capo XI della Sesta direttiva, sono: i) l'applicazione del principio di detrazione dell'imposta da imposta; ii) integralità della detrazione; iii) globalità della detrazione, la quale viene effettuata per masse di operazioni e non in relazione a ciascuna operazione considerata atomisticamente; iv) immediatezza della detrazione (preferita all'alternativo criterio del *pro rata temporis*, il quale avrebbe determinato, in relazione ai beni di investimento, una detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti in misura pari all'incorporazione del valore dei beni medesimi nel prezzo dei beni venduti mediante il procedimento dell'ammortamento) per tutte le operazioni e non solamente per i beni ad utilizzazione pluriennale⁴⁷.

Peraltro, sul piano temporale, il diritto alla detrazione nasce nel momento in cui "l'imposta deducibile diventa esigibile", ai sensi dell'*ex art.* 17, par. 1, della Sesta direttiva, mentre il soggetto passivo può esercitare questo diritto "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta" (*ex art.* 17, par. 2), sussistendo quindi un nesso diretto tra i beni ed i servizi acquistati, sui quali è assolta l'imposta, e le cessioni e le prestazioni imponibili realizzate, nel senso che solamente dall'Iva a valle può essere corrisposta l'Iva corrisposta a monte.

Ed è proprio in conseguenza dell'istituto della detrazione che l'Iva è destinata a gravare *ex lege* sul consumatore finale che rimane inciso dal tributo, mentre è tendenzialmente neutrale per gli operatori economici, al punto da essersi sostenuto che per questi ultimi l'applicazione dell'imposta dovrebbe determinare, di regola, una semplice partita di giro⁴⁸.

⁴⁷ Cfr. COMELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza Sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, UTET, 2001, pag. 3 *ess.*

⁴⁸ MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973, pag. 55 e *ss.*

CAPITOLO II

IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

2.1 Funzione e caratteristiche della detrazione.

Occorre sin da subito chiarire che la detrazione è l'asse centrale su cui poggia il meccanismo applicativo dell'Iva, di conseguenza l'intera disciplina dell'imposta va letta alla luce della tutela di tale diritto.

Seguendo le direttive comunitarie, il sistema dell'imposta sul valore aggiunto adottato in Italia è quello della detrazione, dall'imposta addebitata al cliente nella fattura nella relativa alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, dell'imposta pagata per rivalsa sulle fatture ricevute dai fornitori.

Se, attraverso l'istituto della rivalsa (altrimenti conosciuta come "addebito"), il soggetto passivo del tributo scarica il peso dello stesso, con l'istituto della detrazione acquisisce un "credito" per l'imposta addebitatagli con la rivalsa. Tale credito consente ai soggetti Iva di non essere "colpiti" dal tributo, naturalmente destinato al consumatore finale, assicurando la neutralità dell'imposta per gli operatori economici.

La stessa Corte di Giustizia ha sottolineato come il meccanismo della detrazione mira *"ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche"* così da garantire *"la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività"*⁴⁹.

L'essenza dell'Iva europea è, dunque, la detrazione dell'imposta sugli acquisti da parte dei soggetti "non consumatori". In questa prospettiva, il diritto alla detrazione costituisce certamente il punto di rottura più macroscopico rispetto al meccanismo delle imposte cumulative a cascata, nelle quali si realizzava una irrazionale e ingiustificata duplicazione del tributo, che penalizzava i soggetti operanti nella fasi della produzione e della commercializzazione dei beni e dei

⁴⁹ Corte di Giustizia, 21 settembre 1988, C-50/87.

servizi (incentivandone l'integrazione verticale) con riferimento alle operazioni effettuate nel mercato nazionale, mentre in un'ottica internazionale, provocava delle distorsioni collegate alle importazioni e alle esportazioni.

Le quattro caratteristiche più importanti della disciplina della detrazione sono le seguenti⁵⁰:

- i) deduzione dell'imposta dall'imposta: la liquidazione del tributo al termine di ciascuna fase del procedimento di produzione e di commercializzazione dei beni non viene effettuata con riferimento al valore aggiunto formatosi durante tale fase, bensì sul prezzo totale di cessione e la deduzione va calcolata tra l'imposta risultante da quest'ultima e quella assolta a monte sui beni e sui servizi;
- ii) la deduzione è integrale, ossia, di regola l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo per i bisogni della sua impresa è interamente detraibile, nell'ottica di garantire il più elevato livello di neutralità del sistema. Del resto, in linea di principio, il diritto di detrazione non può essere soggetto a limitazioni, eccezion fatta per i casi espressamente contemplati dalla normativa comunitaria, in modo tale da evitare distorsioni della concorrenza all'interno del mercato comune e da garantire la neutralità fiscale in tutte le attività produttive e distributive⁵¹.
- iii) la deduzione è effettuata globalmente e non operazione per operazione: il soggetto passivo deve versare all'Erario l'imposta sulle cessioni e sulle prestazioni effettuate nel periodo considerato, previa deduzione dell'imposta che egli ha assolto, nello stesso periodo, sugli acquisti di beni e servizi;
- iv) la deduzione è immediata, principio preferito a quello del *pro rata temporis*, il quale avrebbe determinato, con riferimento ai beni di investimento, una deduzione dell'imposta assolta sugli acquisti solamente in misura pari all'incorporazione del valore dei beni stessi

⁵⁰ COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale, citato, p. 385 e ss.

⁵¹ Corte di Giustizia, sentenza 19 settembre 2000, cause C-177/99 e C-181/99, "Ampafrance e Sanofi", punto 34; CESATI, SANTI, *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in L'IVA, 2012, n. 2.

nel prezzo dei prodotti venduti attraverso il procedimento di ammortamento. L'immediatezza della detrazione attiene, pertanto, alle modalità di esercizio del diritto che sono ancorate al momento in cui l'operazione è stata realizzata, anche se il diritto stesso potrà essere esercitato fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto. La simmetria esistente sia in termini temporali, sia in termini funzionali, tra nascita del diritto di detrazione ed esigibilità, comporta che il primo diritto sorge, di regola, al momento di effettuazione dell'operazione, cioè, in sostanza, al momento dell'acquisto del bene o del servizio.

Il corretto esercizio del diritto alla detrazione da parte di tutti i soggetti che intervengono nelle fasi della produzione e della commercializzazione è fondamentale in quanto consente di raggiungere l'obiettivo cui l'imposta è preordinata e segnatamente la tassazione effettiva in capo al consumatore finale.

Conseguentemente, immediatezza ed integralità, nei sensi appena richiamati, "assistono" il diritto alla detrazione per raggiungere la finalità di tassazione del consumo finale, attraverso l'elemento caratterizzante l'imposta e coerente con il principio di parità di trattamento: la neutralità.

Il diritto alla detrazione, disciplinato nel nostro ordinamento dall'art. 19 all'art. 19-ter del D.P.R. 633/72 e in quello comunitario dagli artt. 167 e ss. della Direttiva 2006/112/CE, a differenza della rivalsa, è da esercitarsi facoltativamente e permette di recuperare l'imposta assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa, sottraendola da quella dovuta all'Erario per l'effettuazione di operazioni attive che consentono la detrazione. In questo modo, il debito che il cessionario ha nei confronti dei propri fornitori, costituitosi attraverso l'esercizio della rivalsa, viene neutralizzato grazie al credito di pari ammontare vantato nei confronti dello Stato⁵².

Il ruolo della detrazione nel sistema Iva non è in linea generale sostituibile con altri istituti giuridici: il meccanismo applicativo dell'imposta richiede l'immediata neutralizzazione dell'imposta assolta a monte e tale obiettivo può essere raggiunto solo con la detrazione dell'imposta assolta, secondo i caratteri

⁵² CENTORE, *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, p. 1076 s.

dell'immediatezza e dell'integralità richiamati in precedenza; non è dunque sostituibile con l'istituto del rimborso perché ciò sarebbe contrario al meccanismo di funzionamento dell'imposta, si perderebbe certamente il carattere dell'immediatezza in quanto il soggetto passivo troverebbe soddisfazione solo in un momento successivo, e ciò, oltre a non essere previsto dalla normativa, non è ipotizzabile nemmeno in linea puramente teorica.

Tuttavia, occorre chiarire che dall'esame della normativa comunitaria e nazionale non si rileva l'esistenza di disposizioni che considerino obbligatorio l'esercizio del diritto di detrazione, il quale, rappresentando una sorta di credito di imposta del soggetto passivo nei confronti dell'Erario, dovrà da questi essere esercitato, non essendovi a tal fine nessun obbligo, configurandosi l'esercizio di siffatto diritto come una facoltà del contribuente soggetta a precisi oneri⁵³ e termini di esercizio.

Il mancato esercizio del diritto nei tempi e secondo le modalità stabilite si ripercuote dunque negativamente sul soggetto passivo e sembra assimilabile, in linea generale, ad un credito di imposta non esercitato.

2.2 Gli aspetti soggettivi e oggettivi dell'esercizio del diritto di detrazione.

La soggettività d'imposta è attribuita a chiunque eserciti, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un'attività economica⁵⁴, che dia luogo, almeno prospetticamente, alla effettuazione di operazioni che rientrano nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Le attività economiche che assumono rilevanza sono quelle di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate; la Direttiva Iva dispone anche che si consideri, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene

⁵³ RASTELLO, *Diritto tributario, principi generali*, Padova, 1994, p. 515.

⁵⁴ Sulla nozione di attività economica ai fini Iva si veda, ARMELLA, *La nozione di attività economica ai fini Iva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, III, p. 573 e ss.

materiale o immateriale al fine di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità⁵⁵.

La nozione in commento è, quindi, molto ampia e comprende tutte le fasi produttive e distributive dei beni e della prestazione dei servizi⁵⁶.

La soggettività passiva d'imposta nel sistema interno è stata, invece, disegnata sul modello delle imposte sui redditi; è stato, quindi, distinto tra esercenti attività d'impresa e tra esercenti attività professionali o artistiche⁵⁷ e nell'ambito degli esercenti attività d'impresa alle società e agli enti commerciali è stata attribuita, *iuris et de iure*, la soggettività passiva di talché tutte le operazioni effettuate da tali soggetti sono ricondotte nell'ambito di applicazione dell'imposta.⁵⁸

Come già affermato dalla Corte di Giustizia, il termine soggetto passivo è utilizzato dalla Direttiva Iva al fine di individuare i soggetti titolari del diritto alla detrazione⁵⁹.

Il principio secondo cui la soggettività passiva d'imposta può essere attribuita soltanto a coloro che esercitano un'attività economica che determina l'effettuazione di operazioni appartenenti alla sfera di applicazione del tributo ha, tuttavia, subito un temperamento nel sistema dell'Iva ad opera della stessa Corte; la soggettività passiva d'imposta può, infatti, sussistere per la Corte anche quando le operazioni non siano state ancora effettuate.

La Corte, infatti, affermando il principio della detrazione immediata, ha di fatto stabilito che può sussistere la soggettività passiva d'imposta anche in un momento precedente all'effettuazione delle operazioni e, quindi, in uno stato momentaneo di assenza delle operazioni⁶⁰. L'applicazione del principio di detrazione immediata dell'imposta a monte richiede, infatti, che il diritto alla detrazione sia esercitabile al momento in cui l'imposta diviene esigibile per l'Erario, poiché, altrimenti, il differimento della detrazione al momento in cui siano effettuate delle

⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, ha evidenziato che, “*come risulta dall’art. 4, n. 1, della sesta direttiva, gli scopi o risultati dell’attività sono di per sé irrilevanti per la determinazione della sfera di applicazione della sesta direttiva*”.

⁵⁶ In tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 4 dicembre 1990, causa c- 186/89, *Van Tiem*.

⁵⁷ FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell’Iva*, Milano, 1982, p. 37 e ss.

⁵⁸ Sulla soggettività passiva nel sistema dell’Iva si veda, BOSELLO, *L’imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*. Bologna, 1979, p. 18 e ss.

⁵⁹ Corte di Giustizia, sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90, *Polysar*.

⁶⁰ Sul punto si veda, FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 33 e ss.

operazioni attive si tradurrebbe in un onere finanziario contrario al principio di neutralità dell'imposta⁶¹.

Sotto il profilo soggettivo, assume rilevanza ai fini della individuazione del momento temporale a partire dal quale la detrazione può essere eseguita, l'intervallo di tempo intercorrente tra la data di inizio a quella del termine dell'attività economica posta in essere, con la conseguenza che all'esterno di tale periodo temporale l'imposta assolta in relazione ad acquisti di beni e servizi non potrà essere detratta, in conseguenza della carenza del presupposto soggettivo.

Ai fini dell'individuazione del momento iniziale dell'intervallo relativo all'esercizio dell'attività economica un riferimento documentale può riscontrarsi nella dichiarazione prevista dall'art. 35 del DPR 633/72 (inizio, variazione e cessazione di attività)⁶², presente nell'ordinamento nazionale in conformità alla disposizione dettata dall'art. 22, n. 1, della direttiva 77/388, secondo cui “*ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione delle propria attività in qualità di soggetto passivo*”, da presentare all'Agenzia delle Entrate attraverso apposita dichiarazione a cura dei soggetti che iniziano un'impresa, arte o professione, ovvero modifichino dati relativi a tale attività ovvero infine cessino la stessa attività.

La dichiarazione di inizio attività comporta l'attribuzione del numero identificativo del soggetto ai fini del tributo (il *c.d.* numero di Partita Iva), tuttavia la soggettività passiva, e dunque il conseguente diritto alla detrazione, può emergere anche anteriormente a tale momento, retroagendo sino al momento dell'effettivo e reale inizio dell'attività economica, come sopra evidenziato.

Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte⁶³, in applicazione del principio di proporzionalità, la predetta identificazione, prevista all'art. 214 della Direttiva n. 2006/112/CE, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo.

⁶¹ Il principio è stato affermato a partire dal caso *Rompelman*, Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, causa c-268/83.

⁶² Cfr., STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994.

⁶³ Corte di Giustizia UE, sentenza 21 ottobre 2010, causa C-385/09, *Nidera*.

Ne consegue che, ai fini della individuazione della decorrenza della soggettività passiva e del corrispondente diritto alla detrazione, per inizio dell'attività si deve intendere non solo l'effettuazione di operazioni attive e il conseguente introito dei relativi corrispettivi, ma anche la fase anteriore, ove operazioni attive non sono realizzate, in quanto riferita all'impianto del complesso aziendale o dell'attività artistica o professionale, conseguentemente la soggettività emerge con il primo atto economico passivo che si identifichi con il sostenimento di costi preordinati e finalizzati all'esercizio dell'attività.

Tale conclusione consegue all'applicazione del principio della certezza del diritto, che si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi successivi al loro accertamento da parte dell'amministrazione fiscale; ed infatti, secondo i giudici comunitari, quando l'amministrazione finanziaria, a seguito dell'avvenuta presentazione della dichiarazione con la quale un soggetto ha comunicato di avviare un'attività economica che dia luogo ad operazioni imponibili, ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo Iva, la detta qualità non può essere revocata con effetto retroattivo, ancorché l'attività economica prevista venga a cessare senza aver dato luogo ad operazioni imponibili⁶⁴.

In conclusione, possiamo affermare che la soggettività passiva, rappresentando il presupposto dell'imposizione, rappresenta dunque, e contemporaneamente, anche il presupposto della detrazione del tributo assolto in relazione agli acquisti effettuati.

Passando ora agli aspetti oggettivi del diritto alla detrazione, occorre rilevare che da un punto di vista normativo, l'art. 6 del D.P.R. 633/72 individua il momento in cui un'operazione si considera *effettuata* e dunque assume rilevanza ai fini del tributo con la conseguenza che da tale momento decorrono gli obblighi formali e sostanziali imposti in capo al soggetto passivo in termini di fatturazione, rivalsa, registrazione; come è noto, tale momento, ai sensi della norma citata, ricorre al verificarsi di diversi eventi a seconda dell'oggetto dell'operazione e segnatamente: per gli immobili, dalla stipula dell'atto di vendita; per i beni mobili, dalla loro consegna o spedizione; per le prestazioni di servizi, dal momento del pagamento in tutto o in parte del corrispettivo; in ogni caso, e dunque sia per le cessioni di beni che

⁶⁴ In tal senso si è espressa la Corte di Giustizia, sentenza del 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*.

per le prestazioni di servizi, se viene emessa fattura o viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura o del pagamento nei limiti dell'importo fatturato o pagato (quindi fatturazione e pagamento consentono di anticipare il momento impositivo).

Al momento di effettuazione dell'operazione è riconducibile una conseguenza importante ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'imposta, ossia quest'ultima diviene *esigibile* per l'Erario.

L'esigibilità realizza un duplice effetto: da un lato, per chi effettua operazioni attive, fa decorrere i termini per gli adempimenti formali dovuti e fa sorgere il dovere di computarla a debito, mentre dall'altro lato, per il cessionario o committente, fa sorgere il diritto a detrazione, secondo il disposto normativo dettato dall'art. 19, comma 1, del DPR 633/72, secondo il quale il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Dal punto di vista oggettivo, è necessario dunque porre l'attenzione sul momento formale e sul momento sostanziale del presupposto oggettivo. Il momento formale deve essere individuato, sotto l'aspetto documentale, nella fattura d'acquisto, nelle sue diverse forme (fattura, autofattura, fattura esterna "integrata" (nell'ipotesi di operazioni intracomunitarie, bolletta doganale), da cui risulti l'onere del tributo assolto e da detrarre. Il momento sostanziale, è riconducibile alla effettività del tributo assolto in relazione all'acquisto effettuato, in quanto addebitato in fattura via di rivalsa dal cedente o prestatore.

Un profilo fondamentale che entra in gioco, come avremo modo di analizzare nel perseguo della trattazione, riguarda l'esistenza o meno della operazione documentata in fattura poiché il diritto di detrazione che essa accorda potrebbe essere invocato fraudolentemente per abbattere l'imposta dovuta ovvero per ottenere un rimborso relativo ad imposta mai versata⁶⁵.

In tale circostanza, occorre evidenziare che, sotto il profilo documentale, per effetto della disposizione dettata dall'art. 21 del D.P.R. 633/72, l'operazione si considera effettuata se viene emessa fattura, anche se a fronte di operazioni inesistenti, come recita il comma 7 della norma appena citata.

⁶⁵ In tali ipotesi le conseguenze ricondotte dall'ordinamento sono il recupero dell'imposta indebitamente detratta e la emersione di una fattispecie penalmente rilevante secondo le prescrizioni del D.lgs. 74/2000.

Tale specificazione è di particolare rilevanza poiché evidenzia un ulteriore fondamento, di derivazione civilistica, della detrazione (che si aggiunge a quello tradizionale di derivazione tributaria), consistente nell'inesistenza giuridica dell'operazione sottostante; una diversa conclusione non sarebbe ammissibile poiché consentirebbe la detrazione di imposta a fronte di operazioni non effettivamente intervenute sotto il profilo giuridico generale e pertanto inesistenti.

2.3 *Le condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione: inerenza e afferenza.*

Secondo la direttiva Iva, il diritto alla deduzione è limitato ai beni e servizi utilizzati per gli scopi di un'attività imponibile (art. 168 della direttiva), comprese le operazioni eseguite in altri Stati, qualora quelle operazioni avessero dato il diritto a deduzione se fossero state effettuate nello stato di residenza (art. 169 della direttiva). Conseguentemente, il diritto alla detrazione è precluso per beni e servizi impiegati per le operazioni previste dall'art. 132 (operazioni esenti) ovvero utilizzati per scopi esterni all'attività economica.

Tuttavia, l'impiego del bene o del servizio al fine di consentire l'esercizio del diritto *de quo* non deve necessariamente essere immediato ed attuale, ben potendo essere differito nel tempo l'utilizzo effettivo dell'acquisto. In altri termini, l'immediata destinazione all'effettuazione di operazioni imponibili legittima l'esercizio del diritto alla detrazione, a condizione però che il soggetto passivo utilizzi in concreto l'acquisto del bene o del servizio nell'espletamento delle operazioni imponibili anche in un momento posteriore, con l'ulteriore precisazione secondo cui se l'impiego effettivo non è successivamente collegato alla realizzazione delle suddette operazioni, il soggetto passivo deve effettuare una rettifica delle deduzioni già operate, in applicazione dell'art. 20, par. 1, *lett. a*), della Sesta Direttiva⁶⁶.

⁶⁶ GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 282 e ss.

Come è stato correttamente rilevato, la deduzione immediata ha la funzione di evitare che il soggetto passivo resti gravato dall'onere dell'imposta sugli acquisti, anche solo sotto il profilo finanziario, senza però derogare al principio secondo cui in tanto la deduzione spetta in quanto l'acquisto sia utilizzato per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.

Sotto altro profilo, se il soggetto passivo acquista beni e servizi utilizzati promiscuamente, cioè sia per attività imponibili che per attività esenti può conseguentemente dedurre l'imposta sugli acquisti solo in proporzione alla prima categoria di operazioni (art. 173 della Direttiva). La direttiva fornisce il metodo di calcolo del *pro-rata* (art. 174) per determinare l'imposta deducibile.

La regola principale è che il coefficiente di detrazione si determina in base ad una frazione che ha al numeratore l'ammontare totale del volume d'affari (al netto dell'Iva), relativo alle operazioni per cui l'Iva è detraibile, e al denominatore l'importo totale del volume d'affari, al netto dell'Iva, per l'anno solare⁶⁷.

In questa prospettiva, nel sistema delle detrazioni è prevista una diretta proporzione tra il quantum delle detrazioni e l'utilizzo in operazioni soggette ad Iva, con l'ulteriore conseguenza per cui se gli acquisti da parte del soggetto passivo afferiscono esclusivamente ad operazioni esenti o non soggette all'imposta, non è consentita la detrazione della relativa Iva assolta a monte, nemmeno in misura proporzionale per effetto dell'applicazione del *prorata*.

Inoltre, la direttiva detta numerose regole relative al diritto di detrazione, quali, ad esempio, la conservazione della fattura emessa in conformità alle norme previste ovvero del documento di importazione (art. 178 della direttiva).

Alla luce di quanto riportato, la detrazione è un istituto riservato unicamente ai soggetti passivi dell'Iva, ma questa caratteristica, da sola, non è sufficiente per godere di tale diritto, essendo necessari altri due elementi sostanziali: l'inerenza⁶⁸ dell'acquisto all'attività d'impresa, arte o professione e l'afferenza dell'acquisto ad attività soggette ad imposta.

⁶⁷ GIORGI, *Detrazioni Iva ed operazioni esenti escluse dal pro rata: disciplina interna e comunitaria*, in *Rass. trib.*, 1996, 953 e ss.

⁶⁸ CENTORE, *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, p. 1076 s.

L'inerenza indica la generica idoneità del bene o servizio acquistato ad essere utilizzato nell'ambito dell'attività produttiva e quindi della sua utilizzabilità teorica e potenziale nell'esercizio dell'impresa stessa, ovvero dell'arte o della professione. L'inerenza, tradizionalmente presente nell'assetto normativo nazionale, rappresentava da sola un requisito generico e potenziale, poiché, ai fini della detraibilità dell'imposta, non era richiesta la successiva verifica relativa all'impiego ovvero all'utilizzo effettivo del bene per l'effettuazione di attività imponibili ovvero soggette all'imposta, circostanze queste richieste invece dal più recente requisito di "afferenza".

L'inerenza⁶⁹, dunque, tendeva a verificare esclusivamente, nel rispetto dei principi informatori dell'imposta, che il bene o il servizio fosse diretto all'impiego nell'ambito dell'attività economica e non, invece, al consumo ovvero all'autoconsumo, poiché in questi casi la detrazione non doveva competere, vertendosi, in tale ipotesi, in una situazione analoga a quella del consumatore finale, il quale è tenuto a sopportare il peso del tributo, mentre nelle ipotesi delle esenzioni la preclusione alla detrazione era tecnica e non logica.

A decorrere dal 1 gennaio 1998, le innovazioni normative apportate al decreto Iva nazionale, riferite particolarmente all'istituto della detrazione, hanno specificato la necessità, ai fini della sussistenza del diritto, del rispetto del requisito di "afferenza" e cioè dell'impiego effettivo del bene in operazioni imponibili o comunque soggette all'imposta.

Il requisito dell'afferenza⁷⁰ richiede l'effettuazione di una valutazione prospettica sull'impiego futuro del bene, cioè al momento dell'acquisto si deve valutare se il bene o il servizio verrà successivamente utilizzato in operazioni soggette ad imposta o che comunque danno diritto a detrazione.

Nel caso in cui la previsione di impiego fatta nel momento di acquisto differisca dal reale utilizzo, si deve procedere alla rettifica della detrazione nel momento della prima utilizzazione dei beni o servizi acquistati (art. 19-bis2, DPR

⁶⁹ Per approfondimenti si legga CENTORE, *Detrazione dell'IVA assolta in relazione all'acquisto di beni o servizi nell'esercizio d'impresa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, 1076 s.; DRAGONE, *Principio di inerenza e diritto alla detrazione*, *L'IVA*, 2009, n. 6, "l'inerenza ai fini IVA può essere definita come il legame (che legittima il diritto alla detrazione) che deve sussistere tra gli acquisti "a monte" e l'attività dell'impresa che origina operazioni imponibili "a valle".

⁷⁰ FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p. 937.

633/72). Sul concetto di “primo utilizzo” sono state sollevate delle perplessità da parte degli interpreti, poiché la norma si presta ad essere aggirata: infatti, se la prima utilizzazione si riferisce ad un’operazione imponibile, la detrazione effettuata non dovrà subire alcuna rettifica se successivamente a tale momento il bene verrà impiegato per operazioni esenti o non soggette. In questo caso il legislatore ha preferito preservare il principio di certezza del diritto, non prevedendo alcun correttivo per evitare questo tipo di comportamenti tesi ad aggirare l’obbligo della rettifica.

Il diritto a deduzione è subordinato dunque alla circostanza che esista un nesso diretto ed immediato tra una operazione a monte⁷¹ (oggetto del diritto) ed una o più operazioni a valle e tale rapporto determina l’estensione del diritto tuttavia in casi eccezionali il diritto è esteso qualora tale legame non possa essere correttamente individuato, come nell’ipotesi delle operazioni preparatorie⁷².

2.4 Le condizioni formali richieste per l’esercizio del diritto alla detrazione.

Per esercitare correttamente la detrazione, dopo che sono stati rispettati i requisiti sostanziali dell’inerenza e dell’afferenza, è richiesta l’osservanza di alcuni adempimenti formali: la prima e più importante condizione è quindi quella del possesso di una fattura regolarmente redatta, ai sensi dell’art. 178, *lett. a)* della Direttiva 2006/112/CE. Tale disposizione, come numerose sentenze della Corte di Giustizia⁷³ e della Corte di Cassazione⁷⁴, mette in evidenza lo stretto legame tra il

⁷¹ Corte di Giustizia, sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, «Abbey National», punto 18; ID., sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, «Blp Group», punto 19.

⁷² PEIROLO, *La detraibilità dell’IVA e il requisito dell’inerenza all’attività dell’impresa*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2004, n. 9, p. 851 s..

⁷³ Corte di Giustizia, sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, *Reisdorf*, punto 22 e 25 “*Da una lettura congiunta degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3 [della Sesta Direttiva], si evince che l’esercizio del diritto a detrazione è di regola connesso al possesso dell’originale della fattura o del documento che, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente*»; ID, sentenza 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, in cui si afferma che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti dalle disposizioni comunitarie, vale a dire che la cessione dei beni o la

diritto alla detrazione e la fatturazione delle operazioni. Il corollario che consegue a questo obbligo è l'indetraibilità dell'Iva assolta in un periodo anteriore a quello di ricevimento della relativa fattura.

Come sottolineato dalla dottrina, il possesso di una fattura non costituisce un requisito sostanziale per l'esercizio del diritto di deduzione, ma solamente una modalità o, più esattamente, una condizione di esso⁷⁵; è come se la fattura fosse un biglietto d'ingresso al diritto di detrazione. Se da un lato tale diritto sorge nel momento in cui l'Iva diviene esigibile, dall'altro lato, per esercitare la detrazione, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura, assolvendo così in prima battuta l'onere dimostrativo della spettanza di tale diritto⁷⁶.

La fattura deve essere emessa nel momento di effettuazione dell'operazione e in essa sono indicati sia la suddetta operazione, sia il separato addebito della relativa imposta, assolvendo così alla sua funzione strumentale di documentazione del presupposto del tributo.

Oltre a tale funzione strumentale, sulla base del disposto dell'art. 6, comma 4 del D.P.R. n. 633/72, la fattura può assumere anche efficacia sostanziale, comportando il perfezionamento del presupposto d'imposta nelle ipotesi in cui venga emessa prima dell'effettivo manifestarsi dell'operazione imponibile, in base al *principio di cartolarità*⁷⁷.

prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

⁷⁴ Cass. 27 gennaio 2010, n. 1650, "*la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente (in sede di rivalsa) [...] postula che il contribuente stesso sia in possesso delle relative fatture, le annoti in apposito registro (art. 25), ed inoltre conservi le une e l'altro (art. 39)*".

⁷⁵ Cfr. LOGOZZO, *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n.3, p. 287 e s., il quale afferma che la fattura è un requisito necessario, ma non sufficiente per operare la detrazione, in quanto devono sussistere anche l'inerenza dell'acquisto e la soggettività passiva dell'operatore.

⁷⁶ MENTI, *Le fatture per operazioni inesistenti e l'onere del contribuente di provare l'effettività delle operazioni ritenute inesistenti*, 2010, n. 1, p. 57 s. afferma che fattura assicura il funzionamento del peculiare meccanismo del tributo basato sulla rivalsa e sulla detrazione; documenta l'operazione ma non costituisce una prova dell'avvenuta effettuazione dell'operazione.

⁷⁷ COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto Comm.*, Torino, Utet, p. 7, il quale specifica che tale disposizione indica un "*criterio suppletivo rispetto ai criteri generali di individuazione dell'elemento temporale del presupposto impositivo*". Il caso contemplato dall'art. 6, quarto comma presuppone che l'operazione si concretizzi successivamente all'emissione della fattura e non si riferisce alla fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nell'ipotesi, invece, di perdita o distruzione del documento fiscale (fattura, documento d'importazione, eccetera) la deduzione dell'Iva può essere accordata sulla base di un documento sostitutivo dell'originale emesso dal fornitore che dovrà essere completamente conforme all'originale riportante l'indicazione documento sostitutivo consegnato a domanda del cliente e destinato a sostituire o rimpiazzare l'originale smarrito o distrutto.⁷⁸

2.5 Il diritto alla detrazione e l'Iva erroneamente addebitata in fattura.

Nell'ipotesi di applicazione dell'Iva in assenza del presupposto (oggettivo o soggettivo) occorre esaminare il problema della detraibilità dell'Iva assolta; in tale circostanza occorre distinguere la fattispecie dell'esercizio fraudolento o illegittimo del diritto (laddove si configura la preclusione del diritto alla detrazione, come accade nelle ipotesi di abuso del diritto o frodi, ovvero di mancanza di inerenza o di espresso divieto di detrazione), dalla ipotesi di fatturazione meramente erronea.

La questione della detraibilità dell'Iva erroneamente fatturata è da anni al centro di dibattiti giurisprudenziali e dottrinali e le soluzioni alle quali si è giunti non sono sempre omogenee, poiché il legislatore comunitario non ha dettato una disciplina procedimentale per risolvere tale problema⁷⁹.

Nelle ipotesi in cui l'imposta "addebitata" a monte non è in realtà "dovuta", in quanto riferita ad un'operazione che non deve essere in tutto o in parte tassata, come tale estranea (in tutto o in parte) al meccanismo del tributo, dovrebbe portare, come sua diretta conseguenza, all'indetraibilità a valle dell'imposta stessa.

Il caso C-342/87, *Genius Holding*⁸⁰, rappresenta un *leading case* sul tema in rassegna. Più nello specifico, la controversia riguardava la detrazione su alcune

⁷⁸ La Corte di Giustizia, sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, *Reisdorf*, punto 19, ha chiarito che sono da distinguere le disposizioni relative all'esercizio del diritto di detrazione, ovvero l'essere in possesso dell'originale della fattura di acquisto o di un altro documento considerato equipollente dagli Stati membri, da quelle relative alla prova di tale diritto in sede di controllo; CESATI, SANTI, *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in *L'IVA*, 2012, n. 2.

⁷⁹ In dottrina si segnala, *ex multis*, : LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 1994, p. 374; FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza del presupposto*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, II, p. 27 *ess.*

⁸⁰ Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*.

fatture emesse da alcuni subappaltatori della società con applicazione dell'Iva, in spregio alla norma all'epoca vigente in Olanda che prescriveva il *reverse charge* nell'edilizia, come attualmente regolato nel territorio nazionale dall'art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972.

La questione si fonda sull'interpretazione del principio attualmente calato nell'art. 203 Direttiva n. 2006/112/CE, già previsto dall'art. 21, par. 1, *lett. c)*, Sesta Direttiva, secondo cui: *“L'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura”*, e nell'art. 178, *lett. a)*, Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui *“Per poter esercitare il diritto di detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'art. 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, Capo 3, sezioni da 3 a 6”*.

Dalla correlazione fra le due disposizioni, la domanda è se l'imposta indicata in fattura, in quanto dovuta dall'emittente, sia in ogni caso detraibile per il destinatario, formalmente in possesso della fattura, anche nel caso in cui l'operazione sottostante non sussista e, quindi, l'imposta non sia, in realtà, dovuta.

Nelle conclusioni l'Avvocato generale, dopo aver ricordato lo stretto legame che intercorre tra fattura e detrazione, ha affermato che *“in via di principio ogni fattura deve indicare l'importo corrispondente esattamente all'aliquota vigente per la merce o per la prestazione di cui trattasi. Tuttavia, qualora questa norma non sia osservata e un importo dovuto per legge o errato figuri nella fattura, chi ha emesso diviene nondimeno debitore, e questo importo può essere successivamente detratto dal soggetto passivo al quale la merce è stata fornita o il servizio è stato prestato”*.

A sostegno della tesi della detraibilità dell'Iva erroneamente indicata in fattura l'Avvocato generale, in ciò uniformandosi al parere della Commissione, ha rilevato che negare la detraibilità in tale eventualità significherebbe assumere una posizione contraria agli scopi nella Sesta Direttiva.

“Lo scopo del sistema Iva e, infatti, di far sì che l'imposta sia neutra, allo scopo, in particolare, di non falsare le condizioni di concorrenza. L'essenziale è, quindi, evitare una doppia imposizione su uno stesso “valore aggiunto”. Ne

*consegue che il diritto di detrazione deve sussistere ogni volta che l'imposta deve essere versata, il che avviene se essa figura, anche indebitamente, in una fattura*⁸¹.

La Corte di Giustizia, come noto, ha disatteso le conclusioni dell'Avvocato generale e ha affermato che *“l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute. (...) Ne consegue che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'Iva”* (punti 12-15).

Dal che si giunge alla conclusione secondo cui *“l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura”*.

La soluzione fornita dalla Corte nel caso in esame è diametralmente opposta a quella suggerita dall'Avvocato generale.

La ragione della differenza tra le due prospettazioni va attribuita alla mancata valutazione, da parte della Corte, del profilo riguardante il comportamento delle parti e gli effetti che si producono a carico (o a favore) dell'Erario, in riferimento specifico all'inquadramento della fattispecie in una frode fiscale, oppure, in uno scenario derivante da un errore interpretativo.

Come abbiamo avuto modo di vedere, sia la tesi della detraibilità dell'imposta erroneamente indicata in fattura, sia la tesi della indetraibilità di tale imposta, hanno argomentazioni a loro favore.

Se, però, si considera che la sesta direttiva non contiene alcuna disposizione che limiti il diritto alla detrazione per le imposte dovute soltanto perché indicate in fattura e che la Corte di Giustizia ha costantemente evidenziato come la detrazione, assicurando assieme alla rivalsa la “neutralità” del tributo, debba essere nel sistema delle direttive considerata elemento fondamentale per il corretto funzionamento dell'imposta, la decisione *de qua* non può che suscitare perplessità anche alla luce del fatto che la stessa Corte, con altrettanto costante giurisprudenza, ha evidenziato

⁸¹ Conclusioni dell'Avvocato generale nel caso *Genius Holding*.

come la detrazione dell'imposta a monte non possa essere soggetta a limitazioni diverse da quelle previste dalla stessa direttiva⁸².

La soluzione più coerente, basata sia su argomentazioni di ordine testuale⁸³ sia su argomentazioni di ordine sistematico⁸⁴, sembrerebbe quella di ritenere detraibile l'imposta erroneamente indicata in fattura, ciò anche per coerenza con il meccanismo generale della detrazione⁸⁵.

D'altra parte si deve evidenziare che l'imposta erroneamente indicata in fattura è strettamente collegata alla natura che si attribuisce a tale imposta. Se si interpreta l'art. 21, punto 1, *lett. c)*, della direttiva come una norma che prevede quale autonomo presupposto per l'applicazione dell'Iva l'indicazione in fattura di importi a tale titolo, negare l'esercizio del diritto alla detrazione appare ingiustificato; se, viceversa, si ritiene che tale norma sia stata inserita nel sistema dell'imposta a titolo quasi sanzionatorio dei comportamenti contrari alla direttiva, negare l'esercizio del diritto alla detrazione appare giustificato⁸⁶.

In ogni caso, una lettura delle disposizioni in esame che concili, sia le esigenze derivanti dal principio di cartolarità sia quelle nascenti dal principio di neutralità, è ancora possibile.

Se da un lato, le somme erroneamente indicate in fattura a titolo di Iva non possono essere considerate un'imposta sul valore aggiunto in quanto è carente il presupposto per l'applicazione del tributo⁸⁷; dall'altro lato, tali somme debbono essere però recuperate perché sia mantenuto il principio di neutralità impositiva.

Considerato che la direttiva Iva non prevede espressamente una modalità per regolarizzare l'erroneo addebito di somme a titolo d'imposta e che spetta pertanto agli Stati membri introdurre nei rispettivi ordinamenti degli strumenti che assicurano la neutralità impositiva, limitare tali strumenti unicamente a quelli che assicurano la rettificabilità della fatturazione non sembra rispondere ad alcuna esigenza di

⁸² Corte di Giustizia, sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, *Commissione contro Repubblica francese*; Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*.

⁸³ Si è visto come l'art. 17 della direttiva preveda la detraibilità dell'imposta dovuta.

⁸⁴ Si è vista la rilevanza del principio di neutralità.

⁸⁵ Corte di Giustizia, sentenza 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02, *Karageorgou ed altri*.

⁸⁶ Cfr. FICARI, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti tra dimostrazione della fattispecie e sanzione "impropria" in capo all'intestatario*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 222 e ss.

⁸⁷ Si veda sul punto, FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. dir. fn.*, 1994, II, p. 27 e ss.

funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta, né ad alcuna ragione di cautela impositiva.

Tirando le fila di quanto sopra riportato si ritiene che la detrazione sia una modalità di recupero alternativa e concorrente, con la rettifica della fatturazione e con il rimborso d'imposta.

CAPITOLO III

**LIMITAZIONE DEL DIRITTO A DETRAZIONE COME REAZIONE
DELL'ORDINAMENTO AI CASI DI ABUSO E FRODE A SALVAGUARDIA
DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA**

3.1 *Il principio della neutralità fiscale e la necessità di non falsare la concorrenza all'interno del Mercato Comune Europeo.*

Il meccanismo ordinario di funzionamento dell'Iva si basa, come già esaminato nel capitolo precedente, sulla detrazione di imposta da imposta spettante ai soggetti passivi che impiegano i beni ed i servizi cui si riferisce l'imposta a monte per effettuare operazioni soggette all'imposta a valle; tale meccanismo ha la funzione di rendere l'imposta neutrale per i soggetti passivi, realizzando la traslazione della stessa sul consumatore finale.

L'assoluta rilevanza del principio della neutralità fiscale nel sistema comunitario dell'Iva trova diretto riscontro sia nel preambolo della Prima e della Sesta Direttiva e sia nell'esperienza giurisprudenziale della Corte di giustizia⁸⁸.

Segnatamente, nella prospettiva di chiarire le motivazioni sulle quali si fonda il sistema comunitario dell'Iva, nel primo «considerando» della Prima Direttiva si afferma che la creazione, nel quadro di un'unione economica, di un mercato comune, che implichi una sana concorrenza costituisce «l'obiettivo essenziale del Trattato» di Roma, mentre l'ottavo «considerando» stabilisce che la sostituzione delle imposte cumulative a cascata con il sistema dell'Iva dovrà portare, pur in assenza di una significativa armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni, «ad una neutralità concorrenziale»⁸⁹.

⁸⁸ COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 954.

⁸⁹ Cfr. PAPPALARDO, *La politica di concorrenza*, in PENNACCHINI – MONACO – FERRARI BRAVO – PUGLISI, *Manuale di diritto comunitario*, Utet, Torino, 1984, Vol. II, 341 e ss. Secondo l'Autore, nell'ordinamento economico comunitario, il quale si fonda sull'economia di mercato, il ruolo di principale motore del sistema è affidato proprio alla «concorrenza». Segnatamente,

Più specificatamente, questo principio va inteso nel senso che «all'interno di ciascun paese, sulle merci uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale», a prescindere dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo, e che, «negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso»⁹⁰.

Nella medesima prospettiva si colloca il quarto «considerando» della Sesta Direttiva, dove viene sottolineata la necessità di «garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi» al fine di realizzare a termine un mercato comune caratterizzato da una «sana concorrenza», che sia simile ad «un vero mercato interno».

Alla luce di quanto sopra riportato, emerge chiaramente che tra le principali ragioni giuridiche che giustificano l'introduzione e il mantenimento a livello comunitario dell'Iva, assume un'importanza fondamentale la neutralità fiscale, quale

l'abbattimento delle barriere al libero scambio tra gli Stati membri inteso in senso ampio – comprensivo delle quattro libertà fondamentali garantite dal Trattato di Roma - «pone le premesse per l'intensificarsi della concorrenza, aumentando e migliorando sia le possibilità di successo delle imprese più efficienti che la facoltà di scelta dei consumatori». In questa prospettiva, secondo l'Autore, può fondatamente affermarsi che il Trattato di Roma costituisce, nel suo insieme, un «codice di libera concorrenza», intesa come «la competizione fra le imprese ai fini del mantenimento della parte di mercato che ciascuna di esse già detiene, o della conquista di una parte più grande».

Sul tema, con specifico riferimento all'esperienza giurisprudenziale della Corte di giustizia, cfr. Corte CEE, C-356/85, sentenza del 9 luglio 1987, Massime: «L'art. 95 del trattato, nel suo complesso, ha lo scopo di garantire la libera circolazione delle merci fra gli stati membri in condizioni normali di concorrenza, mediante l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa derivare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti di prodotti di altri stati membri e di garantire altresì la perfetta neutralità dei tributi interni nei confronti della concorrenza fra prodotti nazionali e prodotti importati. In questa prospettiva, il 2° comma dell'articolo 95 ha più precisamente la funzione di eliminare qualsiasi forma di protezionismo fiscale indiretto nel caso di merci importate le quali, senza essere similari, ai sensi del 1° comma, a prodotti nazionali, si trovano cionondimeno, con taluni di essi, in un rapporto di concorrenza anche parziale, indiretta o potenziale.

Mentre il criterio di valutazione cui il 1° comma si riferisce consiste nel confronto fra gli oneri fiscali, sotto il profilo dell'aliquota, dell'imponibile o di altre modalità di applicazione, il 2° comma, tenuto conto delle difficoltà di effettuare dei confronti sufficientemente precisi fra le merci, si rifà ad un criterio più complessivo, cioè la natura protettiva di un sistema di tributi interni. Ne consegue che la valutazione della compatibilità di un determinato onere fiscale con l'art. 95, 2° comma, va effettuata prendendo in considerazione la sua incidenza su rapporti concorrenziali fra i prodotti di cui trattasi. La questione essenziale è quindi se l'onere sia tale da influire sul mercato, diminuendo il consumo potenziale di merci importate a vantaggio dei prodotti nazionali concorrenti».

⁹⁰ Secondo TERRA B.J.M., *A Common System of VAT*, in *International Vat Monitor*, September October 1996, p. 232 e ss., la principale ragione per la quale l'Iva fu introdotta dalle direttive comunitarie consiste nella sua peculiare neutralità negli scambi internazionali.

caratteristica del sistema dell'Iva nel suo complesso, con riferimento alla realizzazione di uno degli obiettivi principali del Trattato di Roma, ossia quello di creare un mercato interno nel quale la concorrenza sia sana, ovvero non falsata nel quadro degli scambi sia interni sia internazionali⁹¹.

Nel contesto del sistema comunitario dell'Iva, il nesso logico che collega il principio della neutralità fiscale e l'esigenza di non alterare il regime di concorrenza emerge con chiarezza anche alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia.

In questa ottica, occorre esaminare le relative statuizioni considerando il ruolo istituzionale assegnato alla Corte, già evidenziato nel primo capitolo, quale organo che «assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione» sia del Trattato di Roma, ai sensi dell'art. 220 (*ex art.* 164), sia degli atti normativi delle istituzioni comunitarie.

Nella sentenza *Hong Kong Trade*⁹², la Corte afferma che le caratteristiche del sistema comune dell'Iva devono essere individuate in considerazione dello scopo di quest'ultimo, così come individuato nel preambolo della Prima Direttiva.

Segnatamente, lo scopo di tale sistema è quello di realizzare un'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri afferenti alle imposte sulla cifra d'affari, per eliminare i fattori che possono alterare le condizioni di concorrenza, al fine «di giungere ad una neutralità concorrenziale» intesa, all'interno di ciascun paese, nel senso che sulle merci del medesimo «tipo gravi lo stesso carico fiscale», indipendentemente dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo⁹³.

Se i beni o i servizi simili sono soggetti al medesimo onere tributario in tutti gli Stati membri, ne discende che l'imposta gravante su ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi è trasparente in tutte le fasi della produzione e/o distribuzione e può essere separatamente evidenziata rispetto al prezzo ed esattamente calcolata in

⁹¹ LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, p.798 e ss., in AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001.

Secondo l'Autore, «le distorsioni fiscali sulla concorrenza che vanno eliminate tramite gli obblighi di armonizzazione prevista dal Trattato CEE, si basano su un diseguale gravame fiscale. La neutralità di concorrenza significa innanzitutto equità di gravame dei concorrenti europei».

⁹² Corte di giustizia C-98/81, sentenza 1 aprile 1982.

⁹³ In senso conforme cfr. la sentenza 12 giugno 1979, nella causa 126/78, *Nederlandse Spoorwegen*, la quale illustra lo scopo perseguito dalle prime due direttive in materia di imposte sulla cifra d'affari, che consiste nel giungere ad un sistema comune, in cui sia garantita la neutralità concorrenziale tra gli Stati membri.

ciascuna transazione, consentendo di realizzare un elevato grado di neutralità sul piano concorrenziale⁹⁴.

Con specifico riferimento allo scopo della disciplina di cui alla Sesta Direttiva, la Corte osserva nella sentenza *Kerrut*⁹⁵ che essa persegue la neutralità dell'imposta sul piano della concorrenza e, in tale prospettiva, l'Iva colpisce singolarmente «le varie operazioni che non possono essere riunite in un'unica operazione», mentre, sotto un diverso profilo, la Corte ha esaminato nel caso *Commissione c. Repubblica Ellenica*⁹⁶ un ricorso proposto dalla prima in quanto la seconda ha «esentato dall'iva le crociere circolari per il trattato situato nelle acque territoriali», in contrasto con gli artt. 2 e 9, par. 2, lett. b), della Sesta Direttiva. Nell'argomentare l'accoglimento della censura proposta dalla Commissione, la Corte chiarisce che una distorsione della concorrenza può derivare dal mantenimento in vigore, in via transitoria, di criteri impositivi diversi a seconda degli Stati membri e ciò comporta che questi ultimi non sono autorizzati a non applicare integralmente le disposizioni contenute nella Direttiva, evitando in tal modo che si realizzino delle distorsioni rispetto agli altri Stati membri che hanno effettuato una corretta trasposizione nell'ordinamento interno.

Sempre alla luce del principio di neutralità fiscale, la Corte ha avuto modo di affermare nella sentenza *Lange*⁹⁷, che non è consentita, in materia di riscossione dell'Iva, una distinzione generale tra le operazioni lecite e quelle illecite, ad eccezione dei casi in cui, per «le particolari caratteristiche di alcune merci», sia esclusa la «concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito».

A tal proposito, occorre rilevare che il quinto «considerando» contenuto nel preambolo della Prima Direttiva prevede che, al fine di raggiungere la maggiore semplicità e neutralità, l'Iva dovrebbe essere «riscossa nel modo più generale possibile» e comprendere nella propria sfera di applicazione «tutte le fasi della

⁹⁴ Nella stessa prospettiva si colloca la successiva sentenza *Bergandi*, C-252/86, sentenza 3 marzo 1988, secondo la quale dal preambolo della Prima Direttiva si evince che l'armonizzazione delle legislazioni nazionali afferenti alle imposte sull'entrata deve consentire l'instaurazione di un mercato nel quale la concorrenza non sia alterata ed avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, «eliminando le differenze di oneri fiscali che possono alterare la concorrenza ed ostacolare gli scambi».

⁹⁵ Corte di giustizia, C-73/85, sentenza 8 luglio 1986.

⁹⁶ Corte di giustizia, C-331/94, sentenza 23 maggio 1996.

⁹⁷ Corte di giustizia, C-11/92, sentenza 2 agosto 1993.

produzione e della distribuzione» ed il settore delle prestazioni di servizi. In quest'ottica, il principio della neutralità fiscale è strettamente connesso all'individuazione del più ampio campo di applicazione dell'imposta, il quale deve riferirsi a tutte le transazioni che precedono l'immissione al consumo del bene o del servizio, ivi compresa la fase del commercio al dettaglio.

Infine, sempre con riferimento alle diverse accezioni del concetto di neutralità nell'ambito dell'Iva, occorre accennare al caso *Wellcome Trust*⁹⁸, in cui la Corte è stata investita di una questione a titolo pregiudiziale, afferente all'interpretazione dell'art. 4, par. 2, della Sesta Direttiva, in relazione ad un'attività che consiste nell'acquisto e nella vendita di titoli da parte di un *trustee* nell'ambito della gestione di beni di un *trust* che persegue scopi di pubblica utilità. In tale occasione, la Corte afferma che il principio di neutralità implica che tutte le attività economiche di cui all'art. 4, par. 1 e 2 della Sesta Direttiva debbano essere trattate allo stesso modo, ipotizzando quindi un principio di *par condicio* in ordine al trattamento delle attività stesse, a condizione che queste ultime conferiscano la soggettività passiva nel senso indicato dalla norma citata. Ne consegue che, se le attività economiche di cui all'art. 4, par. 1 e 2, della Sesta Direttiva non fossero trattate nello stesso modo in tutti gli Stati membri, si realizzerebbe una ingiustificata e irrazionale disparità di trattamento in capo ai soggetti che svolgono tali attività, compromettendo la neutralità del sistema nel suo complesso.

3.2 Il peculiare significato che il principio di neutralità assume in ambito IVA: il divieto di una doppia imposizione e la neutralità dell'imposta per i soggetti economici in un'ottica di parità di trattamento.

Come già visto nel paragrafo precedente, il principio di neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto è stato affermato dalla Corte di giustizia, dapprima con riguardo agli scambi che interessano gli ordinamenti di due Stati membri, in

⁹⁸ Corte di giustizia, C-155/94, sentenza 20 giugno 1996.

un'ottica che possiamo definire *interstatale*⁹⁹ e successivamente con riguardo agli scambi che interessano l'ordinamento di un solo Stato membro¹⁰⁰.

Segnatamente, il primo caso in cui la Corte di giustizia si è occupata della neutralità fiscale in un contesto interstatale è stato il caso *Schul*, riguardante l'Iva all'importazione di un bene ceduto da un soggetto privato.

Un residente francese aveva ceduto un bene che aveva acquistato nuovo quale consumatore finale, ad un residente olandese. La Sesta Direttiva prevedeva quale autonomo presupposto di imposta l'importazione: l'acquirente olandese al momento dell'importazione aveva, quindi, dovuto corrispondere l'Iva. A fronte dell'imposta versata dall'acquirente olandese non vi era stato alcun rimborso d'imposta al cedente francese, non essendo questi un soggetto Iva per quanto riguardava l'operazione. Il prezzo del bene ceduto comprendeva, quindi, una parte del tributo pagato dal francese al momento dell'acquisto e anche su di esso era stata pagata l'Iva dall'olandese al momento dell'importazione. Si verificava, pertanto, nel caso di specie una doppia imposizione che non si sarebbe verificata, se la compravendita fosse stata effettuata tra due soggetti appartenenti al medesimo contesto statale, poiché in tale caso la cessione non sarebbe rientrata nel campo di applicazione dell'imposta.

L'applicazione dell'imposta non rendeva, quindi, neutrale sotto il profilo fiscale l'acquisto del bene nei due Stati membri della Comunità ed il sistema d'imposta non raggiungeva lo scopo per cui era stato introdotto: rimuovere gli ostacoli alla libera circolazione delle merci. La neutralità fiscale nel caso in esame riguardava la parità di trattamento fiscale e le Corte decise di risolvere la questione sulla base del principio di non discriminazione¹⁰¹.

⁹⁹ Cfr. *ex multis*, Corte di giustizia, sentenza 5 maggio 1982, C-151/81, *Schul*; Corte di giustizia, sentenza 21 maggio 1985, C-47/84, *Schul II*; Corte di giustizia, sentenza 26 febbraio 1991, C-119/89, *Commissione v. Repubblica italiana*.

¹⁰⁰ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 27 giugno 1989, C-50/88, *Kuhne*; Corte di giustizia, sentenza 25 maggio 1993, C-193/91, *Mohsche*.

¹⁰¹ ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, I, p. 69, rileva come in tale caso si verifica «una incompatibilità relativa, solamente nella misura in cui la percezione del tributo all'importazione causi effettivamente una doppia imposizione».

Successivamente la Corte affermò, sempre in relazione agli scambi internazionali, che il principio di neutralità fiscale comporta il divieto di una doppia imposizione¹⁰².

Il principio di neutralità fiscale non rimase nella giurisprudenza della Corte di giustizia circoscritto agli scambi tra diversi Stati membri¹⁰³, ma fu affermato con altrettanta costante giurisprudenza, dapprima, in relazione agli scambi in uno stesso Stato membro e poi quale generale principio informatore del sistema comune d'imposta, determinando il passaggio da un principio di neutralità fiscale che aveva quale precipua espressione il principio di parità di trattamento, ad un principio di neutralità fiscale che aveva anche la funzione di assicurare la neutralità impositiva nei passaggi intermedi il consumo finale.

In questa accezione, la neutralità dell'imposta consiste nel fatto che il carico fiscale subito dal consumatore finale è esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi consumati, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione antecedente alla fase dell'imposizione.

La neutralità fiscale rappresenta un principio generale di diritto comunitario, come affermato dalla Corte di giustizia nel caso *Marks & Spencer*, ove è stata considerata quale enunciazione del principio di parità di trattamento, e può anche essere considerata "a rovescio", in quanto, postulando l'applicazione dell'imposta sul consumo finale dei beni e servizi nei casi previsti dalla direttiva, presuppone la non applicazione del tributo nei soli casi previsti dalla direttiva, al fine di non violare i predetti principi¹⁰⁴.

L'obiettivo della neutralità è assicurato, come più volte ripetuto, proprio dalla presenza, nel meccanismo di funzionamento del tributo, dell'istituto della detrazione,

¹⁰² La Corte di giustizia, sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, *Drexel*, affermò, infatti, che secondo la sua costante giurisprudenza «l'applicazione dell'Iva all'importazione non può avere per conseguenza che un prodotto di importazione sia soggetto ad una doppia imposizione perché ciò è in contrasto con l'art. 95 del Trattato». La dottrina, alla luce di quanto sopra affermato, ha ritenuto che la Corte abbia voluto formulare un principio generale di divieto di doppia imposizione in ambito Iva. Cfr. FILIPPI, *Mancata esecuzione da parte della Repubblica italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, II, p. 435 e ss. In tal senso anche PORCELLI, *Ancora sulla doppia imposizione Iva all'importazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992, II, p. 561.

¹⁰³ Sul punto si veda, FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 157 e ss.

¹⁰⁴ F. SCHULYOK, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International Vat Monitor*, vol. 21 n. 4-2010, p. 270.

per effetto del quale l'incidenza dell'onere fiscale non subisce alcuna variazione qualunque sia il numero dei passaggi che un bene (o un servizio) subisce nel ciclo produttivo e distributivo fino a giungere al consumatore finale, il quale, non potendo fruire dell'istituto, sarà costretto a subire l'imposizione¹⁰⁵.

Il tributo, conseguentemente, non incide (di norma) sull'operatore economico, risultando una mera "*partita di giro*", salvo divenire un effettivo elemento di costo quando il destinatario della prestazione, anche se operatore economico, agisce in veste di consumatore finale¹⁰⁶, ovvero gravare anche sull'attività economica nelle ipotesi in cui sussistano limitazioni alla detrazione per il soggetto passivo del tributo.

Ne deriva, pertanto, che la neutralità dell'imposta si realizza in virtù del frazionamento del tributo, il quale, seppur dovuto per ogni fase del ciclo, è successivamente oggetto di un diritto di credito, con conseguente imposizione finale unica sul prezzo del prodotto al consumo, in misura predeterminata esattamente corrispondente all'aliquota prevista per i diversi beni e servizi.

In dottrina si è sostenuto che un sistema tributario è neutrale quando non turba le libere scelte dei singoli contribuenti nell'economia di mercato, ovvero limita i suoi effetti in termini di scelte dei singoli rispetto all'ipotesi di assenza di imposte; si evidenziava altresì la neutralità strumentale dell'imposta, nel senso che la fiscalità deve essere orientata in modo da non modificare i rapporti che, in sua assenza, esisterebbero tra i prezzi.

Sotto tali profili, l'imposta sul valore aggiunto presenta un elevato grado di neutralità, con riferimento a consumatori, imprese, settore produttivo ovvero impiego di fattori della produzione. In particolare, nei confronti dei consumatori l'imposta risulta neutrale in quanto grava su tutti i beni proporzionalmente al loro valore e, almeno tendenzialmente, ne eleva proporzionalmente il prezzo riducendo così al minimo l'influenza del fattore fiscale sulle scelte dei consumatori stessi; inoltre, sotto il profilo della struttura delle singole imprese, la neutralità dell'Iva si manifesta nell'uniforme incidenza sui prodotti di uguale valore, a qualsiasi stadio del processo di produzione o di distribuzione, con la conseguente non influenza del fattore fiscale

¹⁰⁵ Sul tema, cfr., anche, GIONTELLA, *La maggiorazione della detrazione dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 87 e ss.

¹⁰⁶ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 266, il quale sottolinea che per "consumatore finale" si intende chi acquista al di fuori dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale.

determinato dall'imposta sul valore aggiunto sulle scelte economiche degli operatori; con ciò differenziandosi da quanto accadeva con riferimento ad altre imposte sulla cifra d'affari, che inducevano all'integrazione verticale delle imprese.

Infine, la neutralità si manifesta anche in ordine alla combinazione dei fattori della produzione, in relazione ai quali l'imposta non discrimina il lavoro a vantaggio o a svantaggio del capitale, risultando neutrale anche da tale angolazione, non alterando i rispettivi costi dei fattori produttivi e non incidendo, dunque, sui rapporti di produttività marginale ponderata. Molti pregi riconosciuti generalmente all'Iva, possono ritenersi riconducibili alla neutralità, quali ad esempio lo stimolo al progresso tecnico derivante dall'incoraggiamento degli investimenti, a differenza di altri tipi di imposizione che, al contrario, attraverso la doppia tassazione di alcuni fattori produttivi, disincentivavano gli investimenti.

Il principio di neutralità impositiva, pur imponendo, come visto sopra, che l'imposta sia applicata soltanto sul valore netto delle merci o dei servizi in ciascuna fase della produzione o della distribuzione e pur essendo un principio fondamentale del sistema d'imposta, non è tuttavia, un principio assoluto, in quanto nell'attuale fase di applicazione dell'imposta l'armonizzazione non è completa¹⁰⁷.

Si può comunque affermare con certezza che il sistema d'imposta tende ad una neutralità impositiva; la tendenziale neutralità impositiva come divieto di doppia imposizione è dimostrata dalla esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva per le cessioni di beni che non hanno dato luogo a detrazione: tale norma mira proprio ad evitare una doppia imposizione contraria al principio di neutralità del tributo¹⁰⁸.

Il principio di neutralità impositiva non significa, peraltro, soltanto divieto di doppia imposizione, ma anche parità di trattamento fiscale tra i diversi soggetti d'imposta¹⁰⁹.

Il principio di neutralità impositiva vieta, infatti, che il meccanismo di funzionamento dell'imposta possa provocare oneri, di natura tributaria o finanziaria,

¹⁰⁷ Corte di giustizia, sentenza 5 dicembre 1989, C-165/88, *ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV*.

¹⁰⁸ Il principio di neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto e quindi il divieto di doppia imposizione in ambito Iva era già stato affermato dalla Corte di giustizia nelle cause *Kuhne e Mohsche*, cit.

¹⁰⁹ PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 498 e ss.

negli scambi precedenti il consumo finale e, in tal senso, esso implica per sua stessa natura il divieto di doppia imposizione, inteso come divieto di una imposizione in misura diversa da quella derivante dall'applicazione del tipico meccanismo di funzionamento dell'imposta.

Dall'altra parte, occorre precisare altresì che il meccanismo di funzionamento dell'imposta non deve essere applicato, neanche, in modo tale da permettere un salto d'imposta, ossia in modo da permettere che beni e servizi giungano al consumo finale senza l'applicazione dell'imposta al di fuori dei casi tassativamente previsti dalla Sesta Direttiva: la non applicazione dell'imposta, infatti, viola il principio della neutralità fiscale sia sotto il profilo della neutralità impositiva sia sotto il profilo della parità di trattamento¹¹⁰.

Il principio di neutralità fiscale vieta, infatti, che i soggetti passivi subiscano un trattamento impositivo differenziato, se effettuano le stesse operazioni non soltanto in riferimento ad un ambito interstatale ma anche in ambito interno¹¹¹.

Tirando le fila di quanto fin qui esaminato, possiamo affermare che il principio di neutralità fiscale impone che i beni e le prestazioni di servizi di uno stesso tipo, essendo in concorrenza gli uni con gli altri, ricevano lo stesso trattamento sotto il profilo dell'Iva, con la conseguenza che tali operazioni debbano essere assoggettate ad un'imposizione uniforme¹¹² o debbono godere della stessa esenzione¹¹³.

Il principio di neutralità impositiva e il principio di parità di trattamento fiscale presuppongono, tuttavia, da un lato che l'imposta abbia il più vasto ambito di applicazione possibile in relazione alla cessione di beni ed alle prestazioni di servizi e dall'altro che l'imposta sia detraibile nella stessa identica misura per i soggetti che esercitano una medesima attività economica.

¹¹⁰ GIORGI, Detrazione e soggettività passiva, *cit.*, p. 6 e ss.

¹¹¹ Corte di giustizia, sentenza 6 novembre 2003, C-45/01, *Dornier*; Corte di giustizia, sentenza 10 settembre 2002, C-141/00, *Kugler*.

¹¹² Corte di giustizia, sentenza 3 maggio 2001, C-481/98, *Commissione v. Repubblica francese*.

¹¹³ GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 13 e ss.

3.3 *Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva Iva.*

Nei paragrafi precedenti abbiamo visto come uno dei principi fondamentali su cui si regge l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto è il principio di neutralità; abbiamo visto anche che tale principio è assicurato in via generale dallo stesso meccanismo di applicazione del tributo che prevede, negli stadi precedenti al consumo, il diritto alla detrazione dell'imposta da imposta.

A tal proposito, occorre rilevare che la Corte di giustizia ha, con costante giurisprudenza, escluso che il diritto alla detrazione dell'imposta a monte potesse essere limitato da norme di diritto interno in assenza di una espressa previsione della Sesta Direttiva in tal senso¹¹⁴.

La detrazione, costituendo il peculiare e fondamentale meccanismo di funzionamento del sistema comune d'imposta, non può, infatti, essere soggetta, in linea di principio, a limitazioni¹¹⁵.

Le limitazioni al diritto di detrazione, infatti, da un lato incidono sul livello dell'imposizione fiscale e debbono, perciò, applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri al fine di non compromettere il buon funzionamento del sistema comune d'imposta, e dall'altro determinano una diversa individuazione del soggetto che realizza il "consumo finale", ai fini Iva, e possono, quindi, provocare distorsioni nel funzionamento del meccanismo applicativo del tributo.

A tal proposito, la Corte di giustizia ha espressamente affermato nella causa *Commissione vs. Repubblica francese*¹¹⁶ che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, tale diritto può essere esercitato immediatamente in relazione a tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

¹¹⁴ Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*; Corte di giustizia, sentenza 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*; Corte di giustizia, sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, *Commissione v. Repubblica francese*.

¹¹⁵ Corte di giustizia, sentenza 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98, C-147/98, *Gabalfrisa* e altri.

¹¹⁶ Corte di giustizia, sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87.

La detrazione, incidendo sul livello di imposizione fiscale, deve essere applicata in modo analogo in tutti gli Stati membri e, di conseguenza, può essere limitata soltanto nei casi espressamente previsti dalla Sesta Direttiva¹¹⁷.

Ciò nondimeno, occorre rilevare che il meccanismo della detrazione garantisce la neutralità dell'imposta unicamente in ipotesi di corretta applicazione della stessa, ossia quando si versa in situazioni di fisiologica applicazione del tributo.

Quid iuris per le ipotesi di patologia, ossia per i casi in cui il diritto alla detrazione viene invocato abusivamente o fraudolentemente? Garantire il diritto alla detrazione in maniera indiscriminata anche in tali ipotesi porterebbe a violare proprio il principio di neutralità che le norme sulla detrazione mirano a salvaguardare.

Per ovviare a tale pericolo, la Sesta Direttiva contiene norme che consentono una limitazione del diritto alla detrazione. Segnatamente, tali norme sono contenute nell'art. 17, paragrafi 6 e 7, e nell'art. 27 della succitata Direttiva; tali disposizioni consentono agli Stati membri di limitare la detrazione, per particolari tipologie di spese, per evitare frodi ed abusi, per esigenze di semplificazione e per motivi congiunturali.

I paragrafi 6 e 7 dell'art. 17 ed il paragrafo 1 dell'art. 27, pur essendo tutte disposizioni teleologicamente poste alla limitazione della detrazione hanno, comunque, funzioni ed ambiti di applicazione diversi e disciplinano in modo diverso la procedura che gli Stati membri debbono seguire per la introduzione o il mantenimento nei loro ordinamenti di tali norme.

L'individuazione dei diversi ambiti di applicazione delle disposizioni della Sesta Direttiva è, pertanto, un momento necessario e propedeutico alla valutazione della conformità delle norme interne a quelle comunitarie.

In particolare, l'individuazione delle norme comunitarie sulla base delle quali sono state introdotte le norme che limitano il diritto alla detrazione è assolutamente rilevante, poiché tali norme prevedono procedure diverse che gli Stati membri debbono rispettare per introdurre nei loro ordinamenti disposizioni limitatrici del diritto alla detrazione, pena, in caso di violazione delle suddette procedure l'illegittimità della norma interna, in quanto come affermato dalla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, in forza dell'obbligo generale sancito dall'art.

¹¹⁷ Sul punto si veda anche, Corte di giustizia, *BP Soupergaz*, cit.; Corte di giustizia, *Lennartz*, cit.

249, terzo comma, del Trattato, gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della Sesta Direttiva ivi incluse quelle procedurali¹¹⁸.

3.4 Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva Iva per semplificare la riscossione e per prevenire frodi e abusi.

L'art. 27 della Sesta Direttiva prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

La disposizione succitata, per costante giurisprudenza della Corte di giustizia, consente di introdurre anche norme che limitano il diritto alla detrazione e sembra, pertanto, sovrapporsi all'ambito di applicazione dell'art. 17, par. 6 che pure sembra consentire l'introduzione di norme limitatrici della detrazione con finalità antielusive. Tuttavia, tale sovrapposizione è solo apparente, poiché la norma in realtà opera, a differenza di quella prevista dall'art. 17, par. 6, soltanto laddove il Consiglio non abbia già individuato le spese che non conferiscono il diritto alla detrazione.

Più in particolare, l'art. 27 prevede due distinte ragioni per cui uno Stato membro può chiedere di introdurre nel sistema di imposta interno limitazione alla detrazione: la semplificazione della riscossione e la prevenzione di frodi e abusi¹¹⁹.

Tuttavia, la particolare procedura richiesta per l'introduzione di limitazioni al diritto alla detrazione per semplificare la riscossione o per evitare frodi ed abusi preclude la possibilità di considerare direttamente applicabile la norma e, quindi, preclude la possibilità per gli Stati membri di introdurre ulteriori limitazioni al diritto alla detrazione in assenza di un'autorizzazione del Consiglio¹²⁰.

Del resto, l'impossibilità per gli Stati membri di introdurre deroghe alla detrazione in assenza di un'espressa autorizzazione del Consiglio appare evidente, se

¹¹⁸ In tal senso Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*; Corte di giustizia, *Lennartz*, cit.; Corte di giustizia, sentenza 13 febbraio 1985, C-5/84, *Direct Cosmetics*.

¹¹⁹ Corte di giustizia, *Direct Cosmetics*, cit.; Corte di giustizia, sentenza 29 maggio 1997, C-63/96, *Skripalle*.

¹²⁰ L'art. 27, par.2, della Sesta Direttiva prevede che se uno Stato membro vuole introdurre particolari misure di deroga alle disposizioni della direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali, deve previamente informare la Commissione e fornirle tutti i dati necessari alla valutazione di tali misure.

si considera che il Consiglio, nell'autorizzare l'introduzione della norma nazionale, deve valutare la sussistenza del rischio di evasione, la proporzionalità della misura a perseguire il risultato rispetto a misure alternative ed infine gli effetti della limitazione alla detrazione sul meccanismo di funzionamento dell'imposta.

A tal proposito, la Corte di giustizia, pur avendo espressamente riconosciuto che la lotta contro ogni possibile frode, evasione fiscale ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Sesta Direttiva¹²¹ - e che a tal fine occorre perseguire tutti i comportamenti che, dietro l'apparente osservanza della norma, tendono ad ottenere un risultato diverso da quello previsto da quest'ultima¹²² -, dall'altra parte, ha anche espressamente affermato che se una norma ha l'obiettivo di reprimere l'evasione fiscale, tale norma, nella prospettiva dell'art. 27 della Sesta Direttiva, non può trovare applicazione quando il rischio di evasione non sussiste o quando siano prevedibili altre modalità di controllo meno lesive del diritto comunitario e più rispettose del principio di proporzionalità¹²³.

Il principio di proporzionalità, secondo cui una misura di diritto interno non deve eccedere i limiti di quanto è necessario per il raggiungimento del buon funzionamento del sistema comune d'imposta, è un principio generale del diritto comunitario che è stato utilizzato spesso dalla Corte come parametro di valutazione della conformità delle norme di diritto interno al diritto comunitario.

Sulla base di tale principio la Corte ha affermato che, nel sistema dell'Iva, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa¹²⁴.

¹²¹ Su punto cfr. Corte di giustizia, sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep nonché 21 febbraio 2006, causa C-255/02 Halifax.

¹²² Corte di giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 5/2006, p. 377, commento di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*.

¹²³ Corte di giustizia, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-181/99 e C-177/99, *Ampofrance*.

¹²⁴ Corte di giustizia, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenheide* e altri.

3.5 *Il divieto di esercizio abusivo o fraudolento della detrazione nella giurisprudenza della Corte di giustizia.*

I giudici comunitari in varie occasioni hanno preso posizione di fronte alla contemporanea esistenza di due importanti e contrapposti interessi, ossia la tutela della buona fede del contribuente e la tutela degli interessi erariali in presenza di frodi nel sistema dell'Iva, ponendo le basi per dettare alcuni principi, con valenza generale e sistematica, valevoli in tutto l'ordinamento comunitario¹²⁵.

Sebbene sotto il profilo formale la possibilità di "frodare l'Iva"¹²⁶ venendo meno agli obblighi previsti dalla legge d'imposta sia connaturata al meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto è dalla metà degli anni novanta che il fenomeno frodatario ha assunto dimensioni quantitativamente ragguardevoli¹²⁷, attirando l'attenzione delle autorità europee¹²⁸ e della giurisprudenza.

In particolare, con riguardo alle operazioni inesistenti e alle frodi Iva, i giudici del Lussemburgo hanno manifestato un orientamento mutevole nel tempo, passando da una posizione, per così dire, garantista del contribuente a una invece maggiormente attenta all'interesse erariale, dettata anche dall'intrecciarsi del fenomeno frodatario con quello abusivo¹²⁹.

Nonostante, infatti, si tratti di ipotesi fra loro radicalmente distinte, il concetto di inesistenza di un'operazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore

¹²⁵ Sul tema cfr., CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in *GT – Riv. giur. Trib.*, 2006, p. 843 *ess e*, dello stesso Autore, *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 104 *ess*; PEIROLO, *La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle frodi iva in ambito intracomunitario*, in *Fisco*, 2007, p. 5442 *es ss*.

¹²⁶ Trattasi di una locuzione impropria con la quale tradizionalmente si fa riferimento al comportamento di chi, con artifici e raggiri, altera il meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto erodendone illecitamente i margini di applicazione.

¹²⁷ GREGGI, *Fattispecie di evasione e detraibilità dell'imposta nel regime Iva degli scambi fra Italia e Repubblica di San Marino*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, II, p. 33 *es ss*. Sullo stesso tema più diffusamente DI PIETRO, voce *San Marino (repubblica di) – Diritto tributario e valutario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, p. 1 *ess*.

¹²⁸ Per quanto riguarda la Commissione si veda COM (1994) 262, di fatto la prima comunicazione ufficiale nella quale la Commissione evidenzia il rischio di frodi Iva nell'ambito delle cessioni intracomunitarie per un controvalore tale da alterare sensibilmente il mercato comune.

Recentemente si possono consultare COM (2006) 254; COM (2008) 109. In dottrina, cfr. AUJEAN- VALENDUC-WOLF, *Reform of the EU VAT System for intra-community transactions*, in *Int. Vat Monitor*, 2013, p. 12 *es ss*.

¹²⁹ FRANSONI, *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 932; TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, I, 683 *ess*.

aggiunto e quello di “abuso del diritto” hanno trovato spesso terreno comune nella giurisprudenza tributaria dell’ultimo decennio.

Non sono mancate cioè ipotesi nelle quali la *ratio decidendi* adottata dal giudice al fine di dirimere la controversia sottoposta al suo esame si sia basata su argomentazioni logico-giuridiche che attingevano contemporaneamente all’una e all’altra di queste figure. Tale contaminazione reciproca fra fattispecie concettualmente distinte può essere chiarita anche alla luce della pervasività, per così dire, della nozione di abuso di diritto, all’interno del sistema giuridico comune e alla sua capacità di intercettare ed inquadrare numerosi comportamenti patologici del contribuente¹³⁰.

Per l’influenza “dominante” della giurisprudenza comunitaria sul tema in esame, si ritiene opportuno ripercorrere il contenuto di alcuni arresti della Corte di giustizia particolarmente significativi in materia di reazione all’abuso ed alla frode nel sistema Iva¹³¹.

Prima ancora di ripercorre la giurisprudenza della Corte di giustizia sul tema, occorre definire meglio cosa si intende per abuso e frode nell’ambito del diritto tributario prima e del sistema Iva poi.

3.6 Pianificazione fiscale, elusione, abuso, evasione e frode nel diritto tributario.

La distinzione tra elusione, evasione e frode fiscale è netta, ma non sempre facilmente riconoscibile.

In termini generali e semplicistici, si può affermare che si realizza evasione quando vi è nascondimento di ricchezza imponibile¹³².

Nell’ipotesi di evasione fiscale, il reddito nascosto è un reddito reale, concreto; il volume d’affari Iva celato all’Erario non rappresenta un dato di fantasia,

¹³⁰ Sul tema, cfr. STEVANATO, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni a sorpresa degli imponibili dichiarati*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 231 e ss.

¹³¹ Per un esame critico del concetto di abuso del diritto ai fini delle frodi carousel, cfr. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’Iva europea*, Pisa, 2012, p. 293 e ss.

¹³² DEOTTO, *L’abuso del diritto non va confuso con l’evasione né con il legittimo risparmio d’imposta*, in *Corriere trib.* 12/2013, p. 951 e ss.

bensì un dato effettivo, che il contribuente occulta confidando nella possibilità di non essere scoperto dagli uffici finanziari.

In altri termini, l'evasore paga un'imposta inferiore rispetto a quanto dovrebbe e tale minore versamento è commisurato a situazioni economiche che si sono concretamente verificate e che il suddetto contribuente tiene nascoste all'Amministrazione finanziaria, omettendo di riportarle nella propria dichiarazione. L'evasione, pertanto, passa attraverso la violazione di legge, con la conseguenza che l'azione del Fisco sarà direttamente orientata al recupero dell'imposta non versata, all'irrogazione delle sanzioni tributarie e finanche alla comunicazione alla competente autorità dell'eventuale illecito penale¹³³.

Lo scenario muta radicalmente quando si parla di elusione fiscale o di abuso del diritto. Non è infrequente l'affermazione che le suddette espressioni costituiscano un endiadi. Può forse dubitarsi che tale espressione sia del tutto corretta, ma comunque, è certo che si tratti di concetti strettamente connessi, in quanto possono essere considerati due facce della stessa medaglia.

L'elusione fiscale o abuso del diritto è fenomeno *borderline* che si colloca quale *tertium genus* in posizione intermedia tra condotte fisiologiche (osservanti della norma) e condotte patologiche (violative della norma)¹³⁴.

L'abuso del diritto¹³⁵ – in ambito fiscale – si basa sull'impiego di una norma giuridica allo scopo di conseguire finalità diverse da quelle sue proprie e consiste nel “piegare a fini distorsivi” schemi contrattuali e istituti giuridici, facendo in pratica assumere ad un negozio o comportamento gli effetti propri della regola aggirata. È stato ritenuto che la figura dell'abuso del diritto, o meglio del divieto dell'abuso del diritto, si realizza quando un soggetto, pur esercitando un proprio diritto espressamente riconosciuto dalla legge o da un contratto, non persegue, in realtà, un

¹³³ BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto dell'abuso del diritto*, Cedam, 2013, p. 15 e ss.

¹³⁴ È questo il distinguo riportato da Cass., 5 maggio 2006, n. 10353, in tema di detrazione Iva operata da società costituita al solo scopo di compiere un'operazione economica isolata prima di mettersi in stato di liquidazione (acquisto e vendita di un immobile dopo averlo ristrutturato per ottenere il recupero dell'imposta detratta e l'eventuale rimborso).

¹³⁵ Non vi può essere dubbio che il concetto di abuso del diritto nasce dapprima in ambito civilistico (non certo in ambito tributario). La formula “abuso del diritto” nasce, nell'esperienza continentale, con la giurisprudenza e la dottrina francese della seconda metà, circa dell'800 (anche se vi è chi rinviene le prime “tracce” nel diritto romano. Per un approfondimento del tema, si veda PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, p. 717.

fine meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, ed anzi realizza un obiettivo ad esso contrario, e quindi non gli va riconosciuta una tutela giurisdizionale. In sostanza, l'abuso del diritto va considerato un'ipotesi in cui l'attribuzione di un certo diritto, effettuata in via generale ed astratta dall'ordinamento, finisce per disattendere nel caso concreto le finalità che la giustificano, o comunque finisce con il determinare una situazione che l'ordinamento non dovrebbe tollerare¹³⁶.

L'abuso si sostanzia, quindi, nel porre in essere atti o negozi giuridicamente validi ed efficaci, ma in funzione atipica, ovvero secondo criteri diversi da quelli imposti dalla natura della funzione. Con l'abuso si ha, in sostanza, un aggiramento delle regole giuridiche: il soggetto abusa della libertà di adottare un certo trattamento per i propri vantaggi, sfruttando la varietà di forme giuridiche che l'ordinamento gli mette a disposizione; vantaggi che però l'ordinamento disapprova.

Tale fenomeno, già noto e studiato dalla dottrina tedesca verso la metà degli anni '50 del secolo scorso, consiste, secondo la definizione datane, in un comportamento (non necessariamente un negozio giuridico) che presenta le seguenti caratteristiche:

- a) di essere ispirato dall'unico e dominante **intento di un risparmio d'imposta**;
- b) di costituire un **comportamento anormale** rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime condizioni;
- c) di far **conseguire un (totale o parziale) risparmio d'imposta** né previsto né consentito, sia pure implicitamente dal legislatore¹³⁷.

Siamo, dunque, di fronte ad un comportamento voluto, non simulato, non vietato dall'ordinamento e consistente nell'impiego abnorme di un istituto consentito dalla legge ai fini di risparmio d'imposta.

Infatti, il tratto caratterizzante l'abuso è costituito dal fatto che le parti vogliono "contemporaneamente" sia la causa tipica e legittima, sia quella illegittima perché contraria a norma imperativa.

Alla luce di quanto sopra riportato, è chiaro che l'abuso non implica necessariamente la natura fraudolenta o fittizia dell'operazione economica¹³⁸.

¹³⁶ GAMBARO, *Abuso del diritto, Diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, vol. I, 1988.

¹³⁷ HENSEL, *Diritto tributario*, traduzione italiana, Milano, 1956, p. 112 e ss.

La frode è un comportamento volutamente finalizzato a trarre in inganno o, comunque, a rendere arduo al Fisco il cogliere la vera natura dell'operazione, presupponendo un certo artificio e grado di raggiro.

Viceversa, l'abuso si compendia nell'utilizzo "inesatto" di una norma giuridica in misura di regola "eccedente" la sua reale portata al fine di ottenere vantaggi fiscali che sarebbero leciti solo se rappresentanti l'effetto naturale della disposizione correttamente applicata alla fattispecie¹³⁹.

Rispetto alla frode e/o alla collusione, l'abuso ha dunque confini più sfumati perché prescinde dalla ricorrenza dell'"*animus nocendi*" o della "*scientia damni*".

Tanto "palese" è l'abuso quanto, in genere, "occulta" è la frode.

Non c'è dubbio che, anche in ipotesi di elusione o di abuso del diritto, il contribuente versi un'imposta inferiore a un'altra. Ma questa minore imposta, diversamente da quanto si verifica nell'evasione o nella frode, è commisurata a un fatto, un atto o un'operazione economica che il contribuente non ha mai posto in essere, ma che, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto porre in essere. L'elusione e l'abuso rispondono, quindi, a un modello di tassazione "differenziale". Il contribuente realizza, in concreto l'operazione che potremmo chiamare "elusiva", ma l'Amministrazione finanziaria recupera a tassazione un'altra operazione, ossia quella elusa (vale a dire, proprio quella operazione che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere se non avesse aggirato la disciplina fiscale per lui più gravosa).

Del resto, l'abuso, che presuppone un esercizio "anormale" o "esuberante" dai limiti del diritto, si manifesta, spesso, attraverso l'inusualità di operazioni formalmente regolari ma non altrimenti spiegabili se non per ottenere risparmi d'imposta e/o altri vantaggi fiscali carpando la buona fede del legislatore.

Con questo non si vuole certo affermare che sia illecito realizzare pianificazioni fiscali nella prospettiva di ridurre il carico impositivo.

Il concetto di abuso non è, infatti, correlabile al semplice ottenimento di un vantaggio fiscale laddove quel risparmio non rappresenti l'effetto di uno sviamento

¹³⁸ Frasoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, p. 17.

¹³⁹ Cfr. Cass., 8 aprile 2009, n. 8487.

rispetto alle finalità proprie della norma. Non ogni risparmio d'imposta è infatti da qualificare "indebito".

Per esempio, dovendo mettere a disposizione di un determinato soggetto alcuni beni strumentali, l'imprenditore potrebbe interrogarsi sulla convenienza a venderli piuttosto che a locarli, mentre nella prospettiva di avviare una nuova attività economica, ci si potrebbe interrogare sull'opportunità di impiantarla in uno Stato piuttosto che in un altro; se optare per la forma della società di persone o per quella della società di capitali e così via.

Trattasi, come è evidente, di situazioni nelle quali i fatti sono integralmente rappresentati all'Amministrazione finanziaria e correttamente qualificati sul piano giuridico, pur nel contesto di una sequenza operativa che permette di ridurre l'onere impositivo rispetto a operazioni capaci di garantire un analogo risultato.

In questa prospettiva, la scelta di un regime fiscale più vantaggioso e il conseguente risparmio d'imposta non sono certamente vietati dal nostro ordinamento, né osteggiati dall'ordinamento comunitario.

Sono ricorrenti le pronunce della Corte di giustizia – ma anche talune pronunce della Corte di cassazione – che elevano a principio generale del diritto dell'economia la libertà di orientare le proprie scelte anche o esclusivamente in considerazione del carico fiscale che ad esse la legge colleghi¹⁴⁰.

Non c'è infatti "aggiramento" o "elusione" o "abuso" fino a che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione¹⁴¹.

Tuttavia, la pianificazione fiscale è sottoposta a un limite, oltre il quale essa si trasforma in pianificazione fiscale "illecita" e, pertanto, contrastata dal sistema in quanto integrante un abuso del diritto giustappunto¹⁴².

Di fronte a soluzioni particolarmente aggressive sul versante fiscale, l'ordinamento può in effetti impedire il consolidamento di taluni vantaggi (sotto

¹⁴⁰ Si veda, Corte di giustizia, C-196/04, Cadbury Schweppes, commentata da BEGHIN., *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 983 e ss..

¹⁴¹ LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, fasc. 7-8, p. 791 e ss..

¹⁴² LUPI, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, p. 2816.

forma di riduzione delle imposte da versare oppure di rimborso di imposte già versate) i quali presentino profili di contrarietà rispetto ai principi informatori del sistema fiscale stesso¹⁴³.

Pertanto, affinché si possa configurare l'elusione non è sufficiente che l'operazione concretamente effettuata abbia condotto il contribuente al medesimo risultato che questi avrebbe raggiunto se avesse compiuto una diversa operazione prevista dall'ordinamento. Occorre un *quid pluris*, vale a dire un risparmio d'imposta contrastante con lo spirito del sistema. Un vantaggio fiscale indebito¹⁴⁴. Da qui, la necessità di svolgere di volta in volta, un'operazione di selezione tra la pianificazione fiscale che conduce a vantaggi tributari leciti (vale a dire, conformi al sistema, dei quali il contribuente può legittimamente usufruire), dalla pianificazione fiscale "illecita", che conduce, invece, a vantaggi fiscali che il sistema disapprova (elusivi).

3.7 Conclusioni.

In questa prima parte dell'indagine, ci siamo focalizzati sulla natura dell'imposta sul valore aggiunto come imposta gravante esclusivamente sui consumi e, di conseguenza, neutrale per gli operatori economici, nonché sul ruolo della detrazione come diritto insopprimibile del soggetto passivo posto a salvaguardia proprio del principio di neutralità dell'imposta succitata.

Il meccanismo della detrazione, tuttavia, come si avrà modo di dimostrare, risulta inefficace in ipotesi di condotte abusive o fraudolente poste in essere dai soggetti passivi. In tali ipotesi, infatti, garantire in modo incondizionato il diritto alla detrazione risulta paradossalmente lesivo proprio del principio di neutralità che con tale meccanismo si vuole salvaguardare e che rappresenta, come si è già detto, il principio cardine dell'Iva.

I limiti al diritto alla detrazione sanciti dalla Corte di giustizia in ipotesi di abuso o frode servono propri a scongiurare tale pericolo.

¹⁴³ Trattasi di stratagemmi che – formalmente legali – di fatto stravolgono il c.d. "spirito del sistema". Ad esempio, le scelte negoziali effettuate dal contribuente non dovrebbero condurre a risultati contrastanti con le regole generali in punto di detrazione dell'Iva, di neutralità delle operazioni straordinarie, di riporto delle perdite fiscali pregresse e così via.

¹⁴⁴ MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 3, p. 416.

CAPITOLO III

Parte I

LIMITAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN IPOTESI DI ABUSO DEL DIRITTO.

3.1.1. Inquadramento del tema.

Il dibattito sul riconoscimento di un principio generale anti-elusivo nel sistema tributario si innesta su un aspetto non ancora del tutto sedimentato, almeno sotto il profilo strettamente normativo.

All'interno dell'Unione europea, vi sono ordinamenti nazionali, come quello tedesco e quello svizzero, che contengono da tempo una clausola generale (*Generalklausel*) che permette al Fisco di applicare alla fattispecie elusiva il tributo corrispondente alla fattispecie elusa.

L'ordinamento anglosassone ha elaborato degli *standard* di valutazione della illegittimità dell'elusione caratterizzati dalla irragionevolezza del comportamento secondo il *business purpose* (intento negoziale) e dallo smembramento del comportamento complessivo del contribuente nelle sue parti componenti.

Nel ordinamento italiano, invece, mancavano, fino ad epoca recente, sia disposizioni che consentissero di distinguere l'elusione fiscale dalla legittimo risparmio d'imposta sia disposizioni che indicassero la reazione dell'ordinamento in caso di violazione dei principi del sistema¹⁴⁵.

Si è, quindi, iniziato a contrastare il fenomeno dell'elusione con il criterio casistico, nel senso che sono state legalmente previste e sanzionate le fattispecie elusive a mano a mano che esse emergevano dall'esperienza pratica (questo fino all'introduzione, per le imposte dirette, dell'art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 in chiave antielusiva).

Un valido aiuto ai fini dell'elaborazione del principio generale di divieto delle pratiche abusive è stato fornito dalla Corte di giustizia.

¹⁴⁵ GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2010.

Come si è anticipato, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, *gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*¹⁴⁶.

In ambito comunitario, la teoria dell'abuso è stata utilizzata a diversi fini.

In primis, il divieto in esame è stato richiamato dalla Corte quale parametro per valutare, di volta in volta, la compatibilità dell'ordinamento comunitario con le disposizioni "antiabuso" predisposte dai singoli Stati membri.

Tali pronunce, se da un lato hanno sancito la supremazia delle *libertà fondamentali* stabilite nel trattato (ossia libera circolazione delle persone, libertà di stabilimento, libera prestazione di servizi, libero movimento dei capitali)¹⁴⁷, dall'altro hanno chiarito che i cittadini degli Stati membri non possono però "abusarne" nel tentativo di aggirare le leggi vigenti negli ordinamenti nazionali.

In generale, secondo i giudici del Lussemburgo, i provvedimenti nazionali antiabuso che comportino una restrizione delle libertà fondamentali debbono, per essere ritenuti compatibili con il diritto comunitario: (i) applicarsi in modo non discriminatorio, (ii) essere giustificati da motivi imperativi di interesse pubblico, (iii) essere idonei al conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre il perseguimento di questo (c.d. principio di proporzionalità)¹⁴⁸.

In secondo luogo, la teoria dell'abuso del diritto è servita alla Corte per indicare ai giudici nazionali come valutare la spettanza di diritti derivanti direttamente dalla normativa comunitaria.

In tali pronunce la Corte, dopo aver ricordato che *gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*¹⁴⁹, ha indicato che la valutazione di tale comportamento deve fondarsi su elementi oggettivi,

¹⁴⁶ In tal senso, testualmente, cfr. Corte di giustizia, 2 maggio 1996, C-206/94, *Paletta*, punto 24; sentenza 9 marzo 1999, C-212/97, *Centros*, punto 24; sentenza 12 maggio 1998, C-367/96, *Kefalas*, punto 20; sentenza 30 settembre 2003, C-167/01, *Inspire Art*, punto 136.

¹⁴⁷ Cfr. in relazione a casi di abuso delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, in un'ottica elusiva della normativa nazionale: Corte di giustizia, sentenza 7 febbraio 1979, C-115/78, *Knoors*, punto 25; sentenza 10 gennaio 1985, C-229/83, *Leclerc*, punto 27; sentenza *Centros*, cit., punto 24; sentenza 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 34.

¹⁴⁸ Cfr. Corte di giustizia, 31 marzo 1993, C-19/92, *Kraus*, punto 32.

¹⁴⁹ Caso *Paletta*, cit., punto 25.

raffrontando «le finalità perseguite dalle disposizioni di diritto comunitario», con il vantaggio collegato all'esercizio del diritto comunitario vantato da chi le invoca¹⁵⁰.

3.1.2. Il divieto di abuso del diritto esteso all'Iva e il ruolo della Corte di giustizia.

Come già riportato, la direttiva comune dell'Iva stabilisce un sistema di applicazione dell'imposta uniforme in tutti gli stati appartenenti alla comunità onde evitare fenomeni distorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e dei servizi. Questo sistema impone agli Stati membri l'obbligo di uniformare i loro ordinamenti alle disposizioni contenute nella direttiva e stabilisce che ai fini dell'interpretazione di tali disposizioni occorre fare riferimento ai principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia con le sue sentenze. Pertanto, in sede di interpretazione e applicazione della normativa Iva occorre sempre avere riguardo all'orientamento che si è formato in sede comunitaria, in quanto le disposizioni in materia Iva della direttiva comune e l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia prevalgono sul diritto nazionale e comunque costituiscono strumenti vincolanti nell'interpretazione delle disposizioni del diritto interno.

Si è inoltre avuto modo di ricordare che la normativa comunitaria è orientata al contrasto dei comportamenti abusivi degli operatori economici, cioè quei comportamenti messi in atto per beneficiare dei vantaggi fiscali offerti dal diritto comunitario attraverso operazioni di puro artificio, atte a falsare la concorrenza all'interno del mercato comune¹⁵¹.

Un esame delle criticità del diritto alla detrazione non può dunque prescindere dal suddetto aspetto, atteso che è proprio tale istituto dell'imposta l'elemento fondamentale che rende possibili pratiche abusive e fraudolente.

¹⁵⁰ Caso *Kefalas*, *cit.*, punto 28; Corte di giustizia, 23 marzo 2000, C-373/97, *Diamantis*, punto 33.

¹⁵¹ Secondo la Corte, la lotta contro ogni possibile frode, evasione fiscale ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla VI Direttiva; a tal fine occorre perseguire tutti i comportamenti che, dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma, tendono ad ottenere un risultato diverso da quello previsto da quest'ultima. Cfr. *ex multis*, le sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, punto 76, nonché 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, punto 71.

Prima di procedere nella nostra analisi sul tema, occorre chiarire che cosa si debba intendere per abuso del diritto ed elusione in ambito Iva.

Le disposizioni sull'Iva, sia a livello nazionale che a livello comunitario, non forniscono una definizione del concetto di elusione o di abuso, che deve, pertanto, ricavarsi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Come già accennato, benché in numerosi ed anche non recenti precedenti della Corte di giustizia, non solo in materia fiscale, si trovino riferimenti ad un principio generale antiabuso immanente nell'ordinamento comunitario, tale principio si è venuto via via precisando in un crescendo di citazioni autoreferenziali della Corte, senza che fossero in realtà mai esplicitati – a quanto consta - i fondamenti ed i passi salienti del ragionamento che portavano nel tempo a svilupparne il contenuto¹⁵². Restringendo il campo di analisi alla materia Iva, a detta della Corte, dal principio generale antiabuso presente nell'ordinamento comunitario si desume che la disciplina Iva debba essere interpretata ed applicata alla luce di una clausola antielusiva non scritta, sotto molti aspetti analoga a quella presente nel nostro art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Per la Corte di giustizia occorre, perché si possa parlare di abuso, che l'operazione considerata, «nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone», procuri «un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni»¹⁵³.

Alla luce di quanto sopra accennato, potremmo definire l'elusione Iva come una forma di risparmio indebito dell'imposta da parte del soggetto passivo, ottenuta attraverso l'utilizzo distorto (od abusivo) di negozi giuridici o di comportamenti, posti in essere al solo fine di mitigare gli effetti dell'Iva irrecuperabile in relazione a talune operazioni, in modo da ingenerare un vantaggio fiscale (come la piena detraibilità dell'Iva a monte, la riduzione dell'Iva a valle ecc.), il cui ottenimento da

¹⁵² Sulle caratteristiche del procedimento genetico dei principi generali del diritto comunitario nella giurisprudenza della Corte di giustizia cfr. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1994, pag. 521.

¹⁵³ Cfr., tra le pronunce più recenti, Corte di giustizia UE, 22 dicembre 2010, causa C-103/09; 22 dicembre 2010, causa C-277/09, entrambe in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 285, con nota di M. Basilavecchia, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*.

parte del soggetto passivo è contrario alle finalità del sistema e della direttiva comunitaria in materia di Iva, in quanto viola la neutralità fiscale e la parità concorrenziale all'interno del mercato comune.

3.1.3. La triade pretoria del 21 febbraio 2006: le sentenze Halifax, University of Huddersfield Higher Education Corporation e Bupa Hospitals.

Come noto, a partire dal 2006, l'applicazione dell'abuso del diritto è stato esteso, con la celeberrima sentenza Halifax (C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*)¹⁵⁴, anche alla materia Iva.

L'arresto giurisprudenziale in commento è particolarmente significativo poiché, nel chiarire ai giudici rimettenti la portata delle norme contenute nella sesta direttiva, applica per la prima volta l'abuso del diritto al settore fiscale, contribuendo così a definire la disciplina comunitaria dell'Iva, con riferimento ai presupposti oggettivi di applicazione dell'imposta, ossia la cessione di beni e la prestazione di servizi, e al diritto di detrazione, disciplinati rispettivamente dagli artt. 5 e 6 e dall'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio, n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

Il procedimento aveva ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London (Regno Unito), con decisione 27 giugno 2002, pervenuta in cancelleria l'11 luglio 2002. Riepilogando, il caso riguardava una controversia tra Halifax plc (in prosiegua, "Halifax"), Leeds Permanent Development Services Ltd (in prosiegua, "Leeds") e County Wide Property Investments Ltd (in prosiegua, "County"), da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise (in prosiegua, i "Commissioners"), dall'altro, per aver questi ultimi respinto le domande di recupero ovvero di detrazione dell'IVA presentate da Leeds e da County nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale di Halifax plc Group.

Fatta questa premessa, andiamo ad esaminare meglio i fatti di causa.

¹⁵⁴ Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02. In dottrina si veda, SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 385 e ss.; TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2012, p. 683 e ss.; CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazioni delle sanzioni amministrative*, *ivi*, I, 2012, p. 785 e ss.

Halifax è una banca inglese. La gran maggioranza delle sue prestazioni è esente da Iva. All'epoca dei fatti del procedimento principale essa poteva recuperare meno del 5% dell'Iva assolta a monte.

Leeds è una società di promozione immobiliare e County una società di sviluppo e finanziamento immobiliare.

Leeds e County nonché un'altra società di Halifax plc Group implicata nelle operazioni in causa, Halifax Property Investments Ltd (in prosieguo, "Property"), sono tutte interamente controllate da Halifax.

Ai fini della sua attività commerciale Halifax doveva costruire dei centri di chiamata («call centres») su quattro diversi siti, precisamente a Cromac Wood e a Dundonald nell'Irlanda del Nord, a Livingston in Scozia e a West Bank, Leeds, nel nord-est dell'Inghilterra, per i quali era titolare o di un affitto di circa 125 anni o della piena proprietà o ancora del pieno godimento.

Halifax, non avendo come sopra rilevato diritto alla detrazione se non nei limiti del *pro rata*, agisce in modo tale da imputare il costo dei lavori e la relativa Iva in capo alla controllata Leeds avente diritto alla detrazione in misura piena.

La banca stipula pertanto dei contratti di valorizzazione delle aree con la società controllata che a sua volta conferisce l'incarico di gestire i lavori ad un'altra società del gruppo, ossia a County; Halifax fornisce inoltre alla controllata Leeds i mezzi finanziari necessari, attraverso un contratto di mutuo, e facendo fronte al pagamento dei corrispettivi concordati con County.

In capo a Leeds viene a costituirsi una posizione creditoria per effetto delle fatture ricevute dalla società County. Questa, pur presentando una situazione Iva debitoria consistente, per effetto delle fatture emesse nei confronti della società sorella, può detrarre l'Iva fatturata dalle società indipendenti che materialmente realizzano i lavori. L'Amministrazione finanziaria inglese nega il rimborso dell'Iva richiesto dalla Leeds, evidenziando come la banca abbia agito in modo tale da conseguire, tramite le società controllate, la detrazione dell'Iva relativa alla costruzione dei *call centers*, che le sarebbe stata altrimenti in gran parte negata per effetto della applicazione del *pro rata*.

L'Amministrazione inglese ritiene significativo ai fini probatori che i contatti per l'esecuzione dei lavori con le imprese costruttrici siano stati gestiti direttamente dalla Halifax e non dalle controllate, pur trattandosi di competenze loro demandate

proprio attraverso la stipula degli onerosi contratti. Ciò comprova, in maniera obiettiva, che il coinvolgimento delle società controllate corrisponde all'unico fine fiscale di conseguire il vantaggio della detrazione dell'Iva.

Segnatamente, secondo il Fisco inglese: (i) Leeds non aveva effettuato alcuna prestazione edilizia in favore di Halifax, né aveva ottenuto alcuna prestazione edilizia da County, sicché queste operazioni non dovevano essere prese in considerazione ai fini dell'IVA; (ii) l'analisi delle operazioni nel loro complesso mostrava che Halifax aveva ottenuto prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e non da Leeds Development; essa poteva quindi recuperare l'IVA su questi lavori applicando la sua normale percentuale di recupero.

Pertanto, a detta dell'Amministrazione finanziaria, *in conformità al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire abusi del diritto, operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA non devono essere prese in considerazione, mentre la sesta direttiva troverà applicazione alla loro vera natura. Quale che sia l'approccio di verifica degli accordi adottato, le uniche vere prestazioni di servizi di costruzione sarebbero state quelle effettuate dai costruttori indipendenti e sarebbero state effettuate direttamente in favore di Halifax*¹⁵⁵.

Nella medesima data in cui viene pronunciata la sentenza relativa al caso Halifax, la Corte di giustizia si pronuncia su un altro caso simile, ossia quello relativo alla causa C-223/03 (*University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise*, sentenza 21 febbraio 2006, C-223/03).

Protagonista della causa in oggetto è un'università inglese (in prosieguo, "Università") che fornisce essenzialmente prestazioni di insegnamento, che sono prestazioni esenti da Iva.

Tuttavia, poiché effettua altresì talune cessioni di beni o prestazioni soggette ad imposta, l'Università può, in forza del diritto nazionale, recuperare l'Iva assolta a monte secondo l'aliquota del suo assoggettamento parziale, la quale nel 1996 era del 14,56% e che successivamente è scesa al 6,04 %.

Nel corso del 1995, l'Università decideva di restaurare due mulini in rovina, sui quali aveva acquistato un diritto reale di usufrutto («*leasehold*»).

¹⁵⁵ Cfr. punto 37 della sentenza Halifax, citata.

Poiché l'Iva pagata a monte sulle spese di ristrutturazione era in ampia parte irrecuperabile in condizioni normali (per l'applicazione del *pro rata*), l'Università ha cercato un modo di ridurre il suo onere fiscale o di ritardare il momento in cui l'imposta avrebbe dovuto essere assolta. L'idea è pertanto quella di costituirsi una base di operazioni attive imponibili, aventi ad oggetto i due mulini, per permettere la detrazione dell'Iva sulle spese di ristrutturazione. Nella causa, che concerne le operazioni effettuate in relazione a uno dei due mulini, è evidenziato che l'Università costituisce un *trust* con cui stipula nello stesso giorno due contratti di segno opposto aventi per oggetto l'immobile da ristrutturare: una locazione ed una sublocazione imponibili. Anche in questa circostanza l'Amministrazione nega il rimborso dell'Iva relativa ai costi sostenuti per la ristrutturazione edile.

La triade pretoria del 21 febbraio 2006 si conclude con la sentenza *Bupa Hospitals*¹⁵⁶. La causa riguardava un ospedale britannico che effettuava, di regola, operazioni esenti ai fini iva e che si trovava cronicamente nell'impossibilità di detrarre l'Iva sugli acquisti.

Intendendo "eludere" tale disciplina, il contribuente ha sfruttato una disposizione anglosassone, successivamente abrogata, secondo cui alcune operazioni, quali le cessioni di medicinali e di protesi, erano considerate "imponibili ad aliquota zero" e davano diritto alla detrazione.

Nella consapevolezza che tale regime sarebbe stato presto abrogato, il contribuente si era accordato con alcuni fornitori per ricevere fatture di acconto, con addebito di Iva in rivalsa, in relazione ad operazioni che sarebbero state eseguite successivamente.

La società di gestione dell'ospedale ha quindi provveduto a registrare le fatture passive di acconto, portando in detrazione la relativa imposta e chiedendone il rimborso.

Se invece l'ospedale inglese avesse ricevuto le fatture successivamente, in coincidenza con il momento impositivo, ossia alla consegna dei beni, per effetto delle modifiche normative che da lì a poco sarebbero intervenute nel Regno Unito non avrebbe potuto detrarre l'Iva sugli acquisti, giacché anche le cessioni di

¹⁵⁶ Cfr. Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, C-419/02, *Bupa Hospitals Ltd*, in *Corr. trib.*, 2006, 1105, con nota di CENTORE, *La detrazione IVA ai confini dell'elusione*.

medicinali e protesi sarebbero diventate esenti e avrebbero perso la natura di “operazioni imponibili ad aliquota zero”.

In sintesi, nelle fattispecie oggetto dei giudizi succitati sussiste a detta dell'Amministrazione finanziaria inglese un abuso del diritto poiché sia la banca, sia l'università, sia l'ospedale, pur effettuando operazioni esenti, hanno ottenuto il riconoscimento della detrazione; un simile risultato non è conforme all'obiettivo della disciplina della detrazione, che è quello di rendere neutrale l'applicazione dell'Iva per gli operatori economici che pongono in essere delle operazioni imponibili.

Le fattispecie sopra descritte sembrano presentare (ragionando sulla base del nostro ordinamento) dei rilevanti **sintomi di simulazione**.

Prendiamo in esame, per comodità, il caso Halifax.

I diritti sull'immobile erano stati ceduti dalla banca ad una prima società interamente controllata e finanziata, ai fini dell'acquisizione, dalla banca medesima, società che aveva poi dato in locazione l'immobile alla banca; la valorizzazione ed il restauro dell'immobile erano stati affidati dalla banca alla prima società controllata che aveva poi incaricato della loro esecuzione una seconda società – anch'essa appositamente costituita e interamente controllata dalla banca - la quale li aveva a sua volta affidati a terzi “costruttori indipendenti”; il pagamento di detti lavori era stato fatto per considerevoli somme in via anticipata dalla banca alla prima società e da questa istantaneamente e nottetempo alla seconda; i contatti con i costruttori indipendenti erano stati tenuti direttamente dalla banca, ecc.

Tutte le circostanze rilevate avevano portato i giudici del rinvio a ritenere che la banca avesse ricevuto le prestazioni direttamente dai “costruttori indipendenti”.

I giudici britannici hanno dunque formulato delle questioni pregiudiziali dirette essenzialmente a conoscere in primo luogo, se operazioni effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e prive di un autonomo obiettivo economico siano qualificabili come operazioni soggette ad Iva e, in secondo luogo, se la dottrina sull'abuso del diritto come sviluppata dalla Corte consenta di negare il diritto alla piena detrazione dell'Iva in casi come quello in esame.

La Corte ribadisce, sulla prima questione, che - secondo la sua fermissima giurisprudenza - lo scopo per il quale vengono poste in essere operazioni rientranti nel campo di applicazione Iva non è rilevante; pertanto, anche operazioni realizzate

al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale debbono essere assoggettate ad Iva se presentano le caratteristiche oggettive delle operazioni imponibili. Certo, prosegue la Corte, *questi criteri non sono soddisfatti in caso di frode fiscale, perpetrata per esempio rendendo dichiarazioni false o emettendo fatture irregolari. Nondimeno, accertare se l'operazione di cui trattasi è effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale è irrilevante per stabilire se essa costituisca una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi e un'attività economica*¹⁵⁷.

Sulla seconda questione, la Corte inizia citando alcuni suoi precedenti, non tutti riguardanti la materia fiscale, per i quali *“gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario”*, e continua affermando che *“questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA”*, poiché *“la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-48/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76)”*. Fermo restando, comunque, che nessun principio impone all'operatore economico di scegliere la via fiscalmente più onerosa: al contrario, come ha osservato l'Avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

La Corte prosegue affermando che, tuttavia, la normativa comunitaria deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti; *“Spetta pertanto, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'Iva può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando nei limiti derivanti dal diritto comunitario”*.

Fatte queste premesse, la Corte - di qui in poi innovando rispetto ai suoi precedenti - afferma che *“nel settore IVA, perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni*

¹⁵⁷ Cfr. punto 59 della sentenza Halifax, citata.

controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale ... il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”.

La Corte afferma, pertanto, che l'applicazione del diritto comunitario non può costituire oggetto di abuso da parte degli operatori; il riconoscimento delle prerogative fornite dalla legge è infatti condizionato alla circostanza che la normativa sia applicata in modo conforme alle proprie finalità. Ciò comporta la necessità di definire il rapporto tra le singole norme e le finalità delle stesse, in modo coerente con il sistema normativo nel suo complesso.

Il settore dell'Iva, come parte del diritto comunitario, non deroga alla necessità di una tutela a fronte dei comportamenti abusivi dei contribuenti, per conseguire vantaggi fiscali che si rivelino indebiti. La ragione dell'interpretazione della disciplina Iva in maniera da impedire un abuso del diritto è data quindi, in primo luogo, dalla garanzia di una corretta applicazione della Sesta direttiva, in linea con gli scopi e con gli obiettivi che le sono propri. Inoltre, il contrasto delle frodi, dell'evasione e di ogni forma di abuso costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla stessa direttiva.

Ai fini dell'accertamento in concreto del diritto alla detrazione da parte dei soggetti passivi, la Corte ricorda che lo scopo che il sistema delle detrazioni della Sesta Direttiva persegue è quello di tutelare la neutralità dell'imposta, sollevando interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche (cfr. punto 78 della sentenza).

Secondo una giurisprudenza costante¹⁵⁸, è necessario, affinché il diritto a detrarre l'Iva assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto, che vi sia un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione.

Ora, permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'Iva assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della Sesta

¹⁵⁸ Cfr. sentenza 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 24; sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-361, punto 26, e sentenza 27 settembre 2001, causa C-16/00, Cibo Participations, Racc. pag. I-6663, punto 29).

Direttiva o della legislazione nazionale che la traspone glielo avrebbero consentito, o glielo avrebbero consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo di detto sistema.

Sebbene, infatti, il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della Sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, è solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste all'art. 20 della Sesta Direttiva, che tale diritto, una volta sorto, rimane acquisito¹⁵⁹.

Si pone, tuttavia, in proposito, il problema di un raccordo tra l'applicazione della dottrina dell'abuso del diritto e la possibilità per gli Stati membri, disposta all'art. 27 della Sesta Direttiva, di introdurre delle misure particolari, in deroga alla disciplina dell'imposta contenuta nella direttiva stessa, allo scopo di semplificare la riscossione e di evitare frodi ed evasione. Le conclusioni dell'Avvocato generale evidenziano che l'espressa regolamentazione in merito all'introduzione di tali misure nazionali nasce dalla necessità di una verifica preventiva, da parte delle istituzioni comunitarie, a che le norme disposte dagli Stati siano proporzionate e necessarie rispetto agli obiettivi, e non vadano quindi ingiustificatamente ad incidere sul sistema dell'imposta comunitaria. In caso contrario il divieto di abuso del diritto, che non costituisce una deroga alla disciplina positiva, ma anzi permette una corretta applicazione della stessa in linea con gli obiettivi e le finalità del legislatore comunitario, può essere applicato senza il richiamo di un'espressa disposizione. Ne deriva che le due differenti forme di rimedio, la norma nazionale ed il principio comunitario, si differenziano per la diversa matrice, l'una appunto nazionale e l'altra comunitaria, ma non sono alternative quanto piuttosto destinate a coesistere ed essere applicabili all'interno dei singoli Paesi membri.

La sentenza in commento non ignora, tra l'altro, il principio di proporzionalità nella reazione antiabuso, sancendo espressamente che *“i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della VI Direttiva, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi, non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono essere quindi*

¹⁵⁹ Cfr. in particolare, sentenza 8 giugno 200, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 41, e causa C-396/98, Schlosstrase, Racc. pag. I-4279, punto 42.

utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'Iva, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa comunitaria in materia”.

A detta della Corte, infine, *“la constatazione dell’esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell’Iva assolta a monte”* (punto 93 della sentenza).

3.1.4. Considerazioni di carattere generale sull’applicabilità nel nostro ordinamento del principio di abuso del diritto come enucleato nella sentenza Halifax.

Un primo aspetto interessante della sentenza in commento è stato già sottolineato, ossia l’affermazione che vige nell’ordinamento comunitario un principio generale che vieta l’abuso del diritto, vale a dire un’applicazione delle norme per conseguire dei vantaggi che non sono coerenti con i risultati cui le stesse tendono.

Un secondo aspetto che occorre sottolineare è che la nozione di abuso delineata da tale sentenza richiama ampiamente la nozione di elusione fiscale come conosciuta (anche) nel nostro ordinamento¹⁶⁰. Si tratta di un’operazione reale, conforme a modelli legali, avente *“come scopo essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale”*. Per contro la fattispecie oggetto del giudizio, come si può evincere dalla sua ricostruzione fatta nella sentenza, mostra dei significativi elementi di patologia che sembrano ricondurre il comportamento dei contribuenti (o della sola banca) alla fattispecie della simulazione e quindi dell’evasione fiscale/interposizione (almeno secondo il diritto nazionale).

Un ulteriore aspetto su cui riflettere è una certa incoerenza interna alla base del ragionamento della Corte nella sentenza Halifax¹⁶¹.

¹⁶⁰ Cfr. sul tema dell’elusione, ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell’elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, pag. 809.

¹⁶¹ Cfr. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e “relatività” nelle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. Trib.* n. 19/2006, pag. 1466; PICCOLO, *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 1040; POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’IVA e ne tratteggia le*

Ed infatti, pur partendo dalla riaffermazione del principio per cui un'operazione con le caratteristiche oggettive di un'operazione imponibile deve comunque scontare l'Iva indipendentemente dallo scopo per cui è stata posta in essere, i giudici comunitari giungono alla conclusione (mediata dall'applicazione del principio generale di proporzionalità e dal principio di neutralità specifico dell'Iva) che se una tale operazione è stata effettuata nell'ambito di una fattispecie complessivamente denotata dall'abuso o dalla frode, essa deve essere considerata *tamquam non esset* ai fini del calcolo del complessivo onere tributario. Si tratta, a ben vedere, di una conclusione difficilmente compatibile con la premessa, ragionando - come fa la Corte - nell'ottica della mera interpretazione del sistema normativo comunitario in generale e delle disposizioni in materia di Iva in particolare: se si può al limite interpretare la norma sulla detrazione nel senso da evitare un abuso del relativo diritto da parte di un contribuente che non soddisfa lo scopo della disposizione, sembra assai più difficile sostenere che in via interpretativa si possa arrivare a negare l'applicabilità dell'Iva ad un'operazione solo perché essa si inquadra in un complessivo fenomeno abusivo.

Da un certo angolo visuale, l'Iva sembra il tributo "ideale" cui applicare il principio di abuso del diritto, poiché il suo meccanismo applicativo si fonda sul diritto di detrazione, e quindi su una situazione soggettiva attiva del contribuente che potrebbe essere appunto astrattamente oggetto di abuso e la cui fruizione potrebbe costituire quel «vantaggio fiscale» cui unicamente mira il comportamento elusivo del contribuente. Da un altro punto di vista invece l'Iva, la cui applicazione è strettamente legata alla titolarità giuridica dei beni ed alla regolamentazione contrattuale dei servizi, sembra intrinsecamente resistere ai tentativi di disconoscimento ai soli fiscali dei loro effetti, come dimostra infatti il non del tutto riuscito tentativo della Corte nella sentenza Halifax di "demolire e ricostruire" la fattispecie in armonia con le regole che governano l'imposta¹⁶².

Del resto, anche in sede comunitaria si riconosce che i principi del sistema comune di Iva stabiliti da tale direttiva (ossia la Sesta Direttiva) sembrano soprattutto previsti

conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, pag. 122; Vacca, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, pag. 1069.

¹⁶² Cfr. per una lettura critica della sentenza in oggetto, SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 39 / 2006, p. 3097.

per operazioni reali¹⁶³. E pur prendendosi atto della rilevanza assunta dal problema dell'elusione fiscale e della necessità di arginare tale fenomeno, si è scelta la strada delle norme specifiche antiabuso e non quella della introduzione di una clausola generale (tantomeno, si è presupposto che una tale clausola generale fosse già applicabile).

In ogni caso, la negazione del diritto di detrazione non a seguito di evasione fiscale, ma per effetto della clausola antiabuso, sembra suscettibile, in base alle stesse affermazioni della Corte di giustizia, di spostare sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova. Onere che invece normalmente, come è noto, ricade in via di principio sul contribuente, trattandosi dell'esercizio di un diritto.

Infine, un altro aspetto peculiare dell'Iva che rileva nel caso in esame è quello del collegamento esistente tra l'applicazione dell'imposta in capo al cedente/prestatore e la detrazione per l'acquirente. Come si avrà modo di esaminare anche nei capitoli successivi, la giurisprudenza costante della Corte di giustizia¹⁶⁴ stabilisce che il diritto di detrazione può essere negato, in caso di patologia dell'operazione attiva, solo ove l'acquirente ne sia a conoscenza. Per conciliare questa affermazione con il principio antiabuso qui in esame appare quindi necessario che anche l'acquirente sia parte consapevole del complessivo congegno elusivo.

Preso atto dell'esistenza di un principio generale antielusivo di matrice comunitaria, occorre domandarsi in concreto quali siano le condizioni "di esercizio", affrontando meglio nei prossimi paragrafi ciò che è stato già in parte anticipato, ossia:

- (i) gli elementi che determinano la sussistenza della pratica abusiva;
- (ii) l'onere della prova circa sussistenza (o non sussistenza) di tali elementi;
- (iii) gli effetti del riconoscimento della pratica abusiva e, in stretta connessione,
- (iv) la distinzione fra comportamento fraudolento e abusivo.

¹⁶³ Cfr. proposta di direttiva del Consiglio sulla modifica della Sesta Direttiva, COM(2005) 89 def.

¹⁶⁴ Corte di giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, «Kittel» e «Recolta Recycling», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2006, pag. 837, con commento di P. Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*.

3.1.5. I chiarimenti forniti dalla Corte di giustizia nel caso Part Service e il loro recepimento da parte del giudice nazionale. I problemi relativi all'onere della prova.

L'analisi sin qui condotta ci consente di trarre la conclusione che, la neutralità fiscale quale principio fondamentale del sistema comune dell'Iva osta, da un lato, a che la cessione di beni e la prestazione di servizi dello stesso tipo - che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri - siano trattati in maniera differenziata sotto il profilo dell'Iva; dall'altro, che operazioni economiche analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate diversamente riguardo all'Iva¹⁶⁵.

Il riconoscimento della rilevanza sovranazionale del principio antielusivo determina due effetti, fra di loro concentrici: in primo luogo, avvicina la nostra legislazione, all'evidenza carente, per quanto innanzi osservato, ai sistemi giuridici degli altri Stati membri. In secondo luogo, la lettura (e l'utilizzo) della *Generalklausel* antielusiva nell'ottica internazionale consente di superare alcuni dei problemi che la dottrina ha dibattuto sui confini di influenza dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e, in particolare, la questione del *numerus clausus* delle situazioni tipizzate dalla norma appena richiamata e dell'incidenza di altre figure civilistiche, segnatamente, la simulazione, nel contesto antielusivo. Si può ritenere che il riconoscimento della rilevanza della clausola generale anti-abuso nel sistema tributario nazionale, ancorché immanente rispetto ad esso, renda inutile prendere a prestito dal contesto civilistico i principi (e gli effetti) dell'istituto della simulazione¹⁶⁶. Più chiaramente, di fronte ad un comportamento che abbia profili

¹⁶⁵ Cfr. Corte di giustizia, 23 ottobre 2003, causa C-109/02 e Corte di giustizia, 16 settembre 2004, causa C-382/02.

¹⁶⁶ Si ricorda che il contrasto agli atti elusivi ha portato inizialmente la giurisprudenza di legittimità a ricorrere a mezzi di tutela civilistici previsti dall'ordinamento quali: (i) la nullità del contratto per mancanza di causa (art. 1418 c.c.) quale scopo economico delle operazioni poste in essere solo per conseguire un risparmio fiscale; (ii) la nullità del contratto stipulato in frode alla legge (art. 1344 c.c.) e cioè per eludere norme imperative quali sono quelle tributarie poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alla spesa pubblica ai sensi dell'art. 53 Cost. La Suprema Corte - dopo aver affrontato il problema dell'elusione nei primi anni 2000 unicamente alla luce del diritto interno, statuendo che il fisco era abilitato a contestare gli atti elusivi solo nella misura in cui ciò fosse stato previsto da esplicite norme di legge - con tre successive sentenze del 2005 (Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398, Cass. 14 novembre 2005, n. 22932 e Cass. 26 ottobre 2005, n. 20816) veniva così ad applicare l'istituto civilistico della nullità negoziale per caducare transazioni compiute al solo fine di eludere l'imposizione fiscale.

(anche) simulatori, la ricerca del risultato, cioè, dell'aggiramento della norma tributaria per giungere ad un illecito (cioè, non ammesso) risparmio fiscale può prescindere dalla denuncia della simulazione operata il cui risultato, se mai provato, esplica i suoi effetti nell'ambito dei rapporti tutelati dal diritto civile e limitatamente ad essi¹⁶⁷.

Fatte queste puntualizzazioni, l'esame comparato della giurisprudenza nazionale e comunitaria sul tema in rassegna può svilupparsi con il richiamo della sentenza resa dalla Corte di cassazione nel caso "Part Service"¹⁶⁸, sulla scia del precedente intervento della Corte di giustizia¹⁶⁹, riguardante l'applicazione del *cd. abuso di diritto* nel sistema dell'IVA.

Nello specifico, il giudice domestico era stato adito per stabilire se una certa operazione a struttura complessa fosse da ricondurre alle pratiche abusive vietate dall'ordinamento europeo, alla luce anche dei principi sanciti con la sentenza Halifax.

La controversia era sorta in merito ad un accertamento rivolto ad una società operante nel settore della locazione finanziaria, la quale aveva ideato, insieme ad un'altra società del gruppo, un progetto imprenditoriale diretto a "scorporare" una prestazione di servizi di leasing, di per sé unitaria, in due prestazioni autonome, una delle quali avente ad oggetto la locazione di un'autovettura e l'altra riguardante la fase squisitamente assicurativo-finanziaria.

In definitiva, secondo l'Amministrazione finanziaria attraverso il complesso di operazioni connesse appena tratteggiato si era realizzato lo scopo (abusivo) di sottrarre il contratto di leasing al suo regime fisiologico che comporta

Successivamente ulteriori pronunzie valorizzavano l'irrilevanza fiscale degli atti elusivi con disapplicazione *incidenter tantum* (o comunque con disconoscimento di effetti) di quegli istituti fiscali asserviti scopi non conformi alla *ratio legis* quali la "detraibilità", la "deduzione", l'"inerenza" e la "competenza" (Cass., SS. UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057). Le Sezioni Unite rimarcavano in proposito che non occorreva instaurare un preventivo giudizio per accertare l'eventuale simulazione e/o nullità del contratto in grado di pregiudicare la percezione del giusto tributo, bastando valutare le "ragioni economiche" che sorreggevano l'atto per verificare se fosse stato compiuto allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale non altrimenti consentito, in tal caso da considerare "inopponibile" al Fisco (Cass., 10 giugno 2005, n. 12353).

¹⁶⁷ Sul tema cfr. CENTORE, *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, commento a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 13 giugno 2007, n. 360, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2007, pag. 879.

¹⁶⁸ Cass., Sez. trib., sent. 17 ottobre 2008, n. 25374.

¹⁶⁹ Corte di giustizia, sent. 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2008, pag. 750, con commento di P. Centore.

l'assoggettamento pieno ad Iva dei canoni attivi in capo al concedente, giacché le prestazioni di locazione finanziaria costituiscono operazioni pienamente imponibili a norma dell'art. 3, 2° comma, n. 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Viceversa, nella fattispecie l'operazione unitaria di leasing risultava scorporata nelle sue due componenti locatizia e finanziaria, attribuendo la gestione del momento locativo ad una società del gruppo (in regime di imponibilità Iva) e del momento finanziario ad un altro operatore del gruppo (in regime di esenzione).

In altri termini, così operando il gruppo aveva ottenuto l'effetto di sottoporre i canoni di leasing ad imposizione sul valore aggiunto in termini inferiori rispetto all'ordinaria tassazione: il canone unitario di leasing risultava, difatti, frazionato in un canone di locazione sottoposto ad Iva e in un corrispettivo esente per prestazioni finanziario-assicurative.

La Corte di Cassazione, anziché decidere autonomamente, ha preferito rinviare la questione alla Corte di giustizia, ravvisando l'esistenza di una questione interpretativa irrisolta dai precedenti arresti di quest'ultima.

Secondo i giudici di ultima istanza, infatti, si poteva ravvisare una contraddizione nell'ambito dei requisiti fissati dalla giurisprudenza comunitaria nei suoi precedenti, necessari perché possa configurarsi un abuso delle forme giuridiche.

In particolare, un passaggio della sentenza Halifax richiedeva, oltre alla condizione che l'operazione contestata produca un vantaggio fiscale contrastante con le disposizioni della direttiva Iva, anche che tale operazione abbia "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (punto 86).

Viceversa, un altro passo della decisione si riferiva ad operazioni "effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico" (punto 60).

In altri termini, a giudizio della Corte di Cassazione non risultava chiaro se l'abuso del diritto presupponesse che il fine di conseguire un vantaggio tributario debba costituire l'unico scopo dell'operazione, oppure se esso possa essere lo scopo essenziale, ma non esclusivo, eventualmente coesistente anche con ragioni economiche di contorno.

Per risolvere la questione interpretativa descritta, la Corte di giustizia ha innanzitutto richiamato alcuni passaggi ritenuti fondamentali della sentenza Halifax (punti 74 e 75), secondo cui ricorre l'esistenza di una pratica abusiva quando:

a) le operazioni contestate hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito dal diritto comunitario di "prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso" (art. 13 della direttiva Iva);

b) da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

La Corte di giustizia ha quindi risolto la questione pregiudiziale nel senso che un'operazione abusiva si concretizza allorché il perseguimento di un vantaggio fiscale rappresenti lo scopo essenziale, non esclusivo, del progetto operativo.

Alla luce di tale sentenza, la clausola anti-abuso ha senz'altro dei contorni più ampi, in grado di ricomprendere anche comportamenti dotati di una pur marginale apprezzabilità economica. In sostanza, secondo l'ordinamento comunitario l'elusione nasce quando l'obiettivo di risparmiare le imposte costituisce il nucleo di un'operazione, a nulla rilevando la compresenza di fini imprenditoriali secondari e minori. L'utilizzo dell'aggettivo "essenziale" non è dunque fortuito: la volontà di eludere il diritto comunitario deve costituire la "essenza" di un'operazione, l'elemento indispensabile e caratterizzante senza il quale essa (operazione) non sarebbe stata neppure realizzata.

La Corte di Cassazione – quale giudice *a quo* – andava così a statuire che il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto era quello di far ottenere contemporaneamente l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o deperimento economico, superava la "soglia minima" della pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad Iva senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche¹⁷⁰.

Questa pronunzia allarga, dunque, il solco tracciato dalla sentenza Halifax. La conclusione che si ricava è che l'abuso del diritto è suscettibile di connotare, sia le operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale "predominante" rispetto a quella convenienza economica.

¹⁷⁰ Cass., 18 settembre 2008, n. 25364, citata.

Le ombre di questo assetto non sono tuttavia secondarie e riguardano, in particolare, i profili applicativi.

Non si possono nascondere, infatti, le difficoltà che reca la necessità di accertare la volontà degli operatori commerciali, al fine di stabilire se in concreto ricorra il fine essenziale di eludere le imposte. Tale accertamento non potrà che essere condotto avendo di mira elementi oggettivi delle condotte dei contribuenti, come d'altronde avviene anche nelle indagini di ordine penale necessarie per appurare l'integrazione dell'elemento soggettivo del reato (tema che approfondiremo nei prossimi capitoli).

Ma non occorre scomodare necessariamente l'esperienza penalistica per accorgersi con immediatezza della gravosità e complessità di tali approfondimenti: basterebbe richiamare in proposito l'esperienza relativa al sistema sanzionatorio amministrativo tributario, come radicalmente novellato per la parte generale dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Le vicende relative all'applicazione in concreto dei criteri d'imputabilità e di colpevolezza (di cui, rispettivamente, agli artt. 4 e 5 del menzionato decreto) dimostrano, infatti, l'assoluta farraginosità delle procedure attuate dalla finanza per ricercare la capacità d'intendere e di volere dell'autore, nonché il dolo o la colpa del trasgressore. Tant'è che ben presto gli uffici finanziari hanno rinunciato a qualsiasi approfondimento in materia, trasformando sostanzialmente il canone di responsabilità soggettiva del trasgressore in responsabilità oggettiva da condotta. D'altro canto, le caratteristiche spiccatamente documentali dell'istruttoria amministrativa tributaria mal si conciliano con la necessità di individuare l'intima volontà dell'autore di una violazione tributaria.

Il pericolo che tale situazione si verifichi anche in materia di operazioni potenzialmente elusive è innegabile.

Nella prospettiva proclamata dalla Corte di giustizia, infatti, l'Amministrazione finanziaria che intendesse contestare l'abusività di un'operazione non dovrà limitarsi a verificare la volontà elusiva del contribuente, ma dovrà anche preoccuparsi di dimostrare che il fine di eludere le imposte costituisca il fine "essenziale", ancorché non "esclusivo", dell'operazione. E per provare il requisito di "essenzialità" occorrerà procedere ad un vero e proprio bilanciamento dei fini, certamente di non piana attuazione.

Ecco dunque emergere un problema di prova, che avrà sicuramente rilevanti ricadute processuali, dovendo il giudice tributario ricorrere alla regola di giudizio di cui all'art. 2697 c.c. nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non fornisca la prova richiesta.

Il problema della caratterizzazione elusiva o meno di un'operazione diventa, dunque, in ultima analisi, una questione di fatto, in quanto tale tendenzialmente rimessa - salva l'applicazione dell'art. 384 c.p.c. per il giudizio tributario di cassazione - alla cognizione delle Commissioni tributarie.

Non vi è dubbio che una clausola anti-abuso diversamente strutturata, quanto all'elemento soggettivo, avrebbe prodotto minori difficoltà applicative sia nell'istruttoria amministrativa sia in quella giurisdizionale. Qualora si fosse affermato che il fine abusivo deve costituire l'unico scopo dell'operazione per integrare la fattispecie elusiva, ebbene ci saremmo trovati di fronte ad una clausola certamente di ben più rara applicazione, ma almeno di più semplice attuazione e maggiormente rispettosa del principio di certezza.

L'Amministrazione finanziaria sarebbe stata autorizzata a contestare l'elusività di un'operazione nei soli casi in cui vi fosse la prova positiva che il fine abusivo rappresentava il solo scopo dell'operazione; e, correlativamente, il giudice tributario avrebbe potuto più agevolmente accertare il positivo assolvimento dell'onere della prova da parte dell'ufficio impositore.

3.1.6. La posizione dell'Amministrazione finanziaria italiana.

Con la sentenza *Part Service* è stato chiarito che la posposizione della "valida ragione economica" rispetto al primo elemento di valutazione, cioè, l'illiceità del risultato ottenuto, tale valutata rispetto alla norma tributaria, richiede un'inversione del criterio valutativo dell'elusione: essa diviene perseguibile, ai fini fiscali, non solo e non tanto per la sua costruzione (civilistica e, se del caso, simulata), né per la sua causa, riferita alle "valide ragioni economiche" (anch'essa valutata in senso civilistico, come giustificazione dell'operazione e dei contratti ad essa collegati), ma,

semplicemente, in quanto agli effetti che produce e, nello specifico, all'infrazione di una norma che non possa essere elusa¹⁷¹.

In tema di elusione, si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria, che ha emanato due circolari sul punto¹⁷², entrambe successive alla pronuncia Halifax.

La prima delle istruzioni in rassegna annota (giustamente, sotto il profilo teorico) che *“l'accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti nell'ambito della realizzazione di un obiettivo di carattere generale dato dalla lotta alle frodi e agli abusi, fa sì che la stessa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali”*.

La predetta circolare prosegue affermando che *“alla luce delle considerazioni sino ad ora esposte, (...) gli uffici possano (e debbano) tener conto, in sede di controllo, dei principi enunciati in via generale dalla Corte di giustizia, in tema di abuso del diritto, facendone applicazione in tutti i casi in cui possono configurarsi i presupposti prima richiamati”*.

A titolo meramente esemplificativo, oltre al caso di **interposizione soggettiva** specificatamente esaminato dalla Corte di Giustizia nella sentenza Halifax, l'Agenzia delle Entrate elenca alcune ulteriori possibili fattispecie di abuso, quali:

a) ***Fatturazione anticipata***

La fatturazione anticipata (rispetto agli eventi in presenza dei quali l'operazione si considera effettuata), ove non supportata da valide ragioni economiche da parte di contribuenti soggetti ad un regime di detraibilità limitata, potrebbe comportare un vantaggio fiscale a favore di questi ultimi in termini di maggior detrazione con riferimento al pro rata di detraibilità del periodo; ciò ovviamente nei casi in cui lo strumento della rettifica alla detrazione non possa essere utilizzato per correggere questo effetto;

b) ***Variazioni in diminuzione***

¹⁷¹ Cfr. CENTORE, *L'abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria*, in *Corr. trib.*, 14/2012, p. 1025.

¹⁷² Circ. 13 dicembre 2007, n. 67 e Circ. 25 gennaio 2008, n. 6/E.

La variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633 del 1972, rileva nel sistema come mera facoltà del contribuente, posto che la stessa ove anche non realizzata, non produce di norma effetti distorsivi. Tuttavia, con riguardo ad operazioni di cessione effettuate – ad esempio - in regime speciale, possono emergere profili di elusività soprattutto quando l'operazione avviene tra soggetti collegati in base all'appartenenza al medesimo gruppo. Avendo presente che il cedente emette fattura con l'aliquota propria del bene ceduto, ma opera la detrazione in maniera forfetaria, con ciò realizzandosi un vantaggio economico che la legge riconosce solo al soggetto che opera nell'ambito del predetto regime speciale, si osserva che in caso di eventi che darebbero luogo ad una variazione in diminuzione, può configurarsi un abuso delle norme disciplinanti il regime speciale qualora si ometta di effettuare detta variazione, con la conseguenza che di fatto parte del vantaggio economico attribuito dal sistema all'operatore in regime speciale transita verso il cliente di quest'ultimo;

c) *Fenomeni di abuso nella prassi commerciale*

Ai sensi dell'art. 13 del Regolamento CE n. 1777/2005, recante norme di applicazione della Sesta Direttiva IVA (ora Direttiva 112/2006) “*allorché un fornitore dei beni o un prestatore di servizi esige che per l'accettazione del pagamento mediante carta di credito o di debito il cliente paghi un importo a lui stesso o ad un'altra impresa e allorché il prezzo complessivo che tale cliente deve pagare resta invariato a prescindere dalla modalità di pagamento, tale importo è parte integrante della base imponibile per la cessione di beni o la prestazione di servizi, a norma dell'articolo 11 della direttiva 77/388/CEE.*”

La ratio della disposizione comunitaria è volta a contrastare possibili fenomeni elusivi sottesi ad alcune pratiche invalsi in campo commerciale, che tendono a ridurre, ma solo fittiziamente, la base imponibile dell'IVA.

Ogniqualevolta, si accerti - sulla base di adeguati e rigorosi riscontri – una prassi commerciale ispirata alla finalità che il richiamato Regolamento comunitario intende contrastare, sarà possibile invocare, oltre che la norma regolamentare richiamata (in quanto direttamente applicabile), anche il più generale principio dell'abuso del diritto contenuto nella sentenza Halifax.

Da quanto sopra illustrato, sembrerebbe quasi che l'abuso del diritto sconfini nella condotta illecita, pur rimanendo diverso ontologicamente dalla frode.

La definizione dell'abuso di diritto e, con essa, l'individuazione del confine rispetto alla frode sono magistralmente individuate nelle Conclusioni rese dall'Avvocato generale nel caso *Axel Kittel*¹⁷³ ove, nel riassumere i precedenti giurisprudenziali sul tema¹⁷⁴, si precisa che *“per delineare la nozione di abuso del diritto in rapporto all'Iva (...) è indispensabile che la libertà dispositiva del soggetto passivo venga esercitata rispettando i vantaggi del suo regime giuridico. In altre parole, occorre rispettare la volontà del legislatore, ciò che non avviene allorché, dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma, si cerca e si ottiene un risultato opposto alle previsioni di quest'ultima”*.

Secondo le indicazioni della Corte dei Conti europea, refluiscano nella frode comunitaria le situazioni in cui *“un “operatore scorretto” (...) cui è stato attribuito un numero di identificazione Iva, (...) con intenzioni potenzialmente fraudolente si porta o simula di portarsi acquirente di beni o servizi senza pagare l'Iva, e che fornisce questi beni o servizi fatturando l'Iva, senza tuttavia corrisponderla alle autorità nazionali interessate. I clienti dell'“operatore scorretto” possono agire in buona fede oppure essere anch'essi implicati nella frode. I clienti possono richiedere al fisco il rimborso dell'Iva che hanno pagato all'“operatore scorretto””*¹⁷⁵.

Nei suoi termini essenziali, i contorni della frode sono delineati nell'operazione artatamente posta in essere allo scopo di ottenere un indebito vantaggio, come, ad esempio, nel caso delle frodi derivanti da operazioni inesistenti, in particolare, di tipo oggettivo, cioè, nel caso in cui l'operazione sia semplicemente cartolare. Diverso, in senso strutturale, è l'abuso di diritto, il cui limite viene identificato nella libertà riconosciuta alle parti di costruire l'operazione nel modo più vantaggioso possibile, purché il risultato non sia contraria agli obiettivi perseguiti dalla normativa applicata.

¹⁷³ Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Dàmaso Ruiz-Jarabo Colomer, presentate il 14 marzo 2006 nella causa *Axel Kittel* (sent. 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, in *GT - Riv. giur. trib.n.* 10/2006, pag. 837, con commento di CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*, e in *Rass. trib. n.* 1/2008, pag. 235, con commento di CARDILLO, *Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni “carosello”*.

¹⁷⁴ Cfr. Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*, in *GT - Riv. giur. trib. n.* 4/2006, pag. 377, con commento di SIRRI e ZAVATTA, *La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi IVA*.

¹⁷⁵ Cfr. Relazione speciale n. 8/2007, adottata in data 8 novembre 2007.

Sicché, volendo riassumere l’atteggiamento di controllo dell’operazione “sospetta” deve, innanzi tutto, essere teso alla verifica della presenza della frode, con la conseguenza di dichiarare non ammissibile la detrazione, con i limiti di buona fede e cooperazione individuati dalla Corte di Giustizia nel caso *Teleos*¹⁷⁶, che saranno meglio esaminati nei prossimi capitoli. Successivamente, occorre valutare la sussistenza di un elemento elusivo posto in essere dalle parti per giungere ad un risultato, attraverso un percorso diverso da quello, si può dire, normale ed ordinario.

In presenza di tale atteggiamento, la ricerca non è terminata ma, come insegna la Corte di Giustizia (e come riconosce la stessa Amministrazione finanziaria nella circolare *retro* richiamata)¹⁷⁷ occorre valutare se il diverso percorso utilizzato rechi ad un risultato lecito o illecito. In questo secondo caso, l’abuso è illecito, cioè, contrario alle disposizioni delle norme comunitarie, con la conseguenza che l’operazione dovrà essere rimossa in quanto ai suoi effetti (sul punto sarà bene ritornare in prosieguo).

Diversamente, se il risultato è ammesso, l’operazione, ancorché simulata, deve essere riconosciuta come valida, in quanto agli effetti che produce¹⁷⁸.

3.1.7. La giurisprudenza successiva della Corte di giustizia e i limiti posti all’ampliamento dei confini dell’abuso.

Nei paragrafi precedenti, abbiamo svolto una disamina della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di elusione Iva e delle soluzioni dalla stessa proposte per combattere tale fenomeno.

¹⁷⁶ Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, in *Corr. trib.*, n. 43/2007, pag. 3515, con commento di CENTORE, *Forma e sostanza nelle frodi IVA* e in *Rass. trib.* n. 6/2008, pag. 1781, con commento di MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell’affidamento e della buona fede del contribuente nell’apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*.

¹⁷⁷ Laddove si dà atto che “secondo la Corte, il soggetto passivo ha sempre il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (pag. 73 della sentenza); tale scelta, tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, trova un preciso limite nel divieto per gli interessati di avvalersi abusivamente del diritto comunitario”.

¹⁷⁸ Cfr. BEGHIN, *L’inesistente confine tra pianificazione, elusione e “abuso del diritto”*, in *Corr. trib.* n. 22/2008 nonché CARMILLERI e D’ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come “scopo essenziale” rende l’operazione elusiva*, in *Corr. trib.* n. 18/2008.

Abbiamo anche visto che la qualificazione del divieto di abuso del diritto come principio generale comunitario è gravida di conseguenze.

Una breve digressione sul ruolo dei principi generali nell'ordinamento comunitario paleserà, infatti, quali importanti ricadute abbia il riconoscimento delle esistenze di un siffatto principio¹⁷⁹.

La dottrina ha affermato che i principi generali agiscono nell'ordinamento comunitario principalmente sul terreno dell'interpretazione, dal momento che sono richiamati dalla Corte di giustizia per orientare l'esegesi delle norme positive, oppure per colmare le lacune di quest'ultime e garantire la coerenza generale del sistema comunitario, nonché di questo con gli ordinamenti nazionali, in una visione tendenzialmente unitaria.

Tuttavia, la prassi applicativa ha dimostrato come presto questi principi generali abbiano perso la valenza esclusiva di canoni meramente interpretativi, ed abbiano invece acquistato il valore di vere e proprie fonti giuridiche.

La Corte ha difatti utilizzato i principi generali per controllare la legittimità di un atto comunitario e anche per assicurare la protezione dei diritti dei cittadini comunitari. I giudici hanno fatto ricorso al principio come strumento per la verifica della legittimità comunitaria.

Questa “trasformazione” di funzione è testimoniata dal caso paradigmatico del principio di proporzionalità: la Corte di giustizia, infatti, ha affermato che si tratta di un principio generale che deve essere osservato dal diritto derivato¹⁸⁰.

La giurisprudenza comunitaria ha dunque riconosciuto una sorta di “relazione gerarchica” tra fonti del diritto, tale che i principi generali siano sovraordinati rispetto alla normativa comunitaria derivata (regolamenti e direttive)¹⁸¹.

¹⁷⁹ Sul tema, si leggano ANZILOTTI, *Corso di diritto internazionale*, 7a ed., Cedam, Padova, 1955, 106; SERENI, *Principi generali di diritto e processo internazionale*, Giuffrè, Milano, 1955; BADIALI, *Il diritto degli Stati membri negli ordinamenti delle Comunità europee*, Giuffrè, Milano, 1971, 23; GAJA, voce Principi generali del diritto (dir. internaz.), in Enc. Dir., XXXV, Giuffrè, Milano, 1986, 533; ALPA, *I principi generali*, Giuffrè, Milano, 2006.

¹⁸⁰ Cfr. Corte di giustizia, 5 luglio 1977, C-114/76, Bela-Mhle, in Racc., 1977, I-1211.

¹⁸¹ TESAURO, *Diritto comunitario*, 3ª ed., Padova, 2003, 103, ha assegnato ai principi *de quibus* la natura di “parametri di legittimità, dunque di norme idonee a creare diritti ed obblighi”. GAJA, *Introduzione al diritto comunitario*, Bari, 2003, 108, ha sottolineato la necessità di distinguere i principi generali “ispirati” ai diritti fondamentali da quelli di derivazione diversa, giacché attraverso l'art. 6, par. 2, del trattato sull'Unione europea, “la tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario risulta ora più ampia, perché non è più posta, come per gli altri principi generali, ad un

Riconducendo dunque a sistema gli approdi interpretativi della Corte, si arriva a concludere che il diritto comunitario primario, collocato in posizione sovraordinata rispetto al diritto comunitario derivato, è formato non solamente dalle disposizioni trattatistiche, così come interpretate dalla relativa giurisprudenza comunitaria, ma anche dai principi generali del diritto.

Se, dunque, i principi generali appartengono al rango delle fonti comunitarie primarie, è agevole trarre il corollario che essi godono dell'efficacia tipica delle fonti di primo grado, rappresentata dalla prevalenza non soltanto sul diritto comunitario derivato, ma anche sul diritto nazionale, in base all'oramai consolidata giurisprudenza comunitaria e costituzionale.

Le ricadute di questa affermazione sono evidenti: nel conflitto tra un principio generale comunitario ed una norma domestica, si dovrà pertanto accordare preferenza alla norma racchiusa nel principio comunitario e, parallelamente, si dovrà escludere l'applicazione della regola nazionale.

Quando poi non si ponga un problema di prevalenza, giacché manca nel diritto domestico una norma che sia in conflitto con il principio comunitario, la conseguenza sarà semplicemente che la disciplina sarà rappresentata dalla norma racchiusa nel principio generale stesso.

Così, nel nostro caso, in mancanza di una clausola nazionale anti-abuso in materia di Iva, si potrebbe ipotizzare che operi direttamente, quale norma antielusiva, quella espressa dal divieto comunitario di abuso del diritto, secondo la struttura che abbiamo esaminato nelle pagine precedenti.

Però è altrettanto indubbio che tali soluzioni antielusive poste a salvaguardia del principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto debbono essere bilanciate con altre esigenze meritevoli di tutela secondo l'ordinamento comunitario e nazionale, quali il principio di proporzionalità, la certezza del diritto, la prevedibilità degli obblighi tributari e il legittimo affidamento del contribuente. Nel presente paragrafo cercheremo di delineare meglio gli effetti dell'abuso nei confronti

livello intermedio fra il trattato CE e gli atti delle istituzioni, ma è collocata alla stesso livello del trattato-Costituzione". In sostanza, secondo questa dottrina, i principi generali non godono di un'uniforme forza giuridica: quelli improntati sui diritti fondamentali avrebbero la stessa efficacia delle norme comunitarie primarie, mercé il rinvio operato ai diritti fondamentali dall'art. 6 del trattato; diversamente, quelli di derivazione estranea rispetto ai diritti fondamentali starebbero in una posizione intermedia tra le norme trattatistiche e le norme derivate.

dei soggetti coinvolti e i limiti nei quali l'azione accertativa del Fisco si deve svolgere per non cadere a sua volta in un "abuso" del "divieto di abuso del diritto".

Un primo limite alla contestazione di pratiche abusive è stato già individuato nei paragrafi precedenti. Si è già rilevato, infatti, che ai fini Iva non possono essere riconosciuti abusivi i comportamenti che, seppur "convenienti" per il soggetto passivo (e, dunque, specularmente sconvenienti per l'Amministrazione finanziaria) siano comunque leciti, cioè, non apertamente in contrasto con lo scopo perseguito da una specifica disposizione di legge.

Quanto appena riportato trova conferma nella successiva evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di abuso.

Nella sentenza 22 dicembre 2012, causa C-277/09, *RBS Deutschland*, la Corte di giustizia analizza il caso di un'operazione che, ancorché profittevole, deve essere conosciuta come valida, in quanto agli effetti che produce.

Più in particolare, il caso in rassegna riguarda un *leasing* effettuato da una società tedesca in favore di clienti residenti in Gran Bretagna. In quanto considerata come servizio (in Germania) e come bene (nel Regno Unito), l'operazione non viene tassata né all'origine né a destinazione, dando luogo a una situazione di *doppia non imposizione* giudicata abusiva dal Fisco che, in definitiva, aveva contestato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli automezzi concessi in *leasing*, in quanto l'operazione non veniva, poi, tassata a destinazione.

La Corte, però, respinge la tesi dell'Amministrazione finanziaria osservando che *"nonostante l'instaurazione del sistema comune dell'IVA per effetto delle disposizioni della direttiva, sussistono in materia differenze legislative e regolamentari tra gli Stati membri (...)"*; tale differenza tuttavia *"non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte in un altro Stato membro"* (punto 42 della sentenza).

In relazione al tema dell'abuso, poi, la Corte, giudicando le conseguenze del comportamento del contribuente che si era giovato del disallineamento delle norme tedesche e di quelle inglesi nella qualifica del *leasing* afferma che: *"i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali. La Corte ha infatti già avuto modo di affermare che la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad*

imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA (v. sentenza 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 33). La Corte ha precisato, a tal riguardo, che il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la contribuzione fiscale (v. sentenza Halifax e a., cit. supra, punto 73)”¹⁸².

Altrettanto significativo è il successivo caso C-502/10, *Tanoarch*¹⁸³ dove viene affrontata una controversia sorta nella Repubblica Ceca, in dipendenza di un credito di imposta vantato da un soggetto passivo che aveva acquistato una quota di comproprietà di un'invenzione non ancora registrata.

Il fatto materiale, riguardante il comportamento abusivo (o, probabilmente evasivo) dei soggetti coinvolti, merita un breve approfondimento segnalando che, nel caso di specie, con una sequenza ravvicinata di atti, alcuni soggetti giuridici, riconducibili sostanzialmente ad un'unica persona fisica, procedevano, da un lato, alla richiesta di registrazione di un'invenzione, successivamente rivendendo parte del “diritto” derivante da tale invenzione *in itinere*, mediante fatturazione dell'operazione con addebito dell'Iva. L'imposta non veniva versata dalla società cedente che, compiuta l'operazione, veniva sciolta senza liquidazione, ma reclamata dal soggetto cessionario, come credito, negato dall'Amministrazione fiscale competente.

Se, infatti, la detrazione costituisce un cardine del sistema Iva, almeno fino alla sua revisione, annunciata dalla Commissione europea¹⁸⁴, non vi può essere dubbio che l'applicazione dell'imposta *a monte* dia origine alla detrazione *a valle*, sino al consumo finale, cioè, al prelievo definitivo. Altrettanto indubbio, però, è che il regime della detrazione tende a creare un'effettiva neutralità dell'imposizione, da considerarsi non solo a favore degli operatori economici ma anche dell'Erario. Il che, all'evidenza, si manifesta quando il cliente inciso dall'imposta reclama il recupero (sotto forma di detrazione o di rimborso) dell'Iva che il fornitore non abbia versato.

¹⁸² Cfr. sentenza C.277/09, punti 53 e 54.

¹⁸³ Corte di giustizia, sentenza del 27 ottobre 2011, C-502/10.

¹⁸⁴ Cfr. COM. (2010) 695 del 1° dicembre 2010, riguardante la “Consultazione pubblica” (c.d. *Libro Verde* sul futuro dell'Iva).

Da questa osservazione discende l'attuale dibattito (che verrà approfondito nel prossimo capitolo) sul grado di coinvolgimento dell'operatore "onesto" nelle frodi fiscali: se, cioè, esso sia tenuto a rispondere del mancato versamento dell'imposta *in ogni caso* o se, invece, la sua responsabilità sia limitata al caso di coinvolgimento consapevole nell'attività fraudolenta.

Non è, dunque, un caso che il giudice nazionale abbia chiesto "*se anche la circostanza che, in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, l'invenzione ancora non sia stata registrata come brevetto e si trasferiscano solo quote incida sulla configurazione di un abuso del diritto del soggetto passivo a detrarre l'IVA assolta a monte, ai sensi della sentenza della Corte 21 febbraio 2006, causa C-255/02, "Halifax e a." [Racc. pag. I-1609].*

La Corte di giustizia rinvia al mittente la questione osservando che "*competere al giudice del rinvio valutare tutte le circostanze pertinenti di tale causa per determinare se, in considerazione della giurisprudenza supra ricordata, ai fini dell'IVA, un'operazione come quella di cui trattasi nella causa principale possa essere considerata come rientrante in una pratica abusiva. Dette circostanze sono caratterizzate in particolare dal fatto che l'invenzione di cui trattasi non ha ancora dato luogo alla registrazione di un brevetto, che il diritto connesso a tale invenzione è detenuto da diverse persone che per la maggior parte sono stabilite al medesimo indirizzo e sono rappresentate dalla medesima persona fisica, che l'IVA dovuta a monte non è stata versata e che la società che ha ceduto la quota di proprietà è stata sciolta senza liquidazione*"¹⁸⁵. Con l'occasione, però, la Corte ricorda che gli elementi dell'abuso sono essenzialmente tre, costituiti da un apparente *rispetto della forma*, attraverso cui si giunge ad un *risultato* che sia *contrario alle disposizioni della direttiva*, tenendo conto dell'atteggiamento dell'operatore che pone come *unico obiettivo* il raggiungimento del *vantaggio altrimenti negato*.

L'indicazione è chiarissima e dovrebbe impedire le derive interpretative degli ultimi periodi, caratterizzate dall'estensione dell'abuso di diritto ad ogni situazione che rappresenti non un risultato contrario alla normativa ma un *lecito risparmio d'imposta*, ben diverso dal caso della *frode*, ove le norme non vengono semplicemente aggirate ma palesemente infrante, con un disegno, normalmente

¹⁸⁵ Cfr. punto 53 della sentenza Tanoarch.

preordinato, di raggiungere non il risparmio ma il *guadagno dell'imposta*, sotto forma di *danno erariale*.

Non è un caso, allora, che il giudice comunitario, rimettendo la questione al giudice nazionale, si affretti a sottolineare che nel caso di specie dovrà essere valutata la circostanza centrale che *“l’IVA dovuta a monte non è stata versata e che la società che ha ceduto la quota di proprietà è stata sciolta senza liquidazione”*. Cioè, ad un atteggiamento che appare da ascrivere più al comportamento fraudolento che all’abuso di diritto, almeno secondo il paradigma fornito dal giudice comunitario.

3.1.8. Gli effetti dell’abuso nei confronti dei soggetti coinvolti: il problema del rimborso delle imposte non dovute e dell’applicazione delle sanzioni.

Al punto 56 della sentenza *Halifax*, i giudici comunitari precisano che *“ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”*.

Siamo, dunque, in presenza di un principio, si può dire di *resitutio ad integrum* della situazione effettiva, danneggiata dall’abuso riconosciuto come “illecito”.

A tale riguardo l’Amministrazione fiscale che constati che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante¹⁸⁶. Essa deve, però, altresì detrarre ogni imposta applicata a valle su un’operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell’ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze. Allo stesso modo deve permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre, conformemente alle disposizioni del sistema di detrazioni della Sesta Direttiva, l’Iva gravante a monte su quell’operazione.

¹⁸⁶ Cfr. punto 95 della sentenza *Halifax*, citata; nello stesso senso, Corte di giustizia, 3 marzo 2005, causa C- 32/03, *Fini H*; nonché Corte di giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrija e a.*

Sicché, si ritorna al perfetto equilibrio del sistema Iva nel quale, secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia “*gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata*”¹⁸⁷.

L'obbligo di restituzione delle somme versate e non più dovute, in dipendenza dell'accertato abuso, regolamentato *ex lege* per l'imposizione diretta dall'art. 37-*bis*, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973, va, dunque, riconosciuto anche ai fini dell'Iva, quale effetto del principio di neutralità dell'imposta, in deroga alla corrente interpretazione dell'art. 21, comma 7¹⁸⁸, e, in riferimento ai limiti temporali, al disposto dell'art. 19, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

Deve, cioè, ritenersi superato l'obbligo (“a prescindere”) del pagamento dell'imposta indicata in fattura, quando essa non sia dovuta, ammettendone, invece, il rimborso che, in applicazione del principio di effettività, deve essere accordato anche in deroga all'ulteriore limite temporale previsto dall'art. 21, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992¹⁸⁹, sotto pena dell'infrazione del principio di equivalenza.

In punto di sanzioni, si deve rilevare che l'applicabilità delle stesse in correlazione al recupero a tassazione operato dall'Amministrazione finanziaria per il disconoscimento degli effetti fiscali di un comportamento ritenuto “abusivo” è una questione da sempre dibattuta a livello interpretativo.

Gli interventi giurisprudenziali *retro* esaminati hanno, giustamente, preoccupato gran parte della dottrina¹⁹⁰ dal momento che l'introduzione di un

¹⁸⁷ Corte di Giustizia, 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigaretten Fabriken*, punto 42, in *Corr. trib.* n. 16/2007, pag. 1289, con commento di CENTORE. Per ulteriori approfondimenti rinvio a GARGIULO, LUPI, CENTORE, *Marchi non indicati sui beni, deduzione del costo e detrazione IVA* in *Dialoghi trib.* n. 1/2008, pag. 122.

¹⁸⁸ Per un caso “didattico” sull'applicazione della debenza “in ogni caso” dell'imposta indicata in fattura cfr. Cass. 10 maggio 2005, n. 12353, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2005, pag. 914, con commento di CENTORE, *Dubbi interpretativi in tema di emissione di fatture e di note di credito per operazioni inesistenti*.

¹⁸⁹ Sul principio di effettività cfr. Corte di Giustizia, sent. 8 maggio 2008, cause riunite 95/07 e 96/07, *Ecotrade*, ed *ivi*, segnatamente, il punto 46.

¹⁹⁰ Tralasciando la copiosa bibliografia riferita, in termini generali, all'elusione ed all'abuso del diritto, si rinvia ai contributi specificamente dedicati ai rapporti tra l'elusione e le sanzioni amministrative, tra i quali, in particolare, cfr. BEGHIN, *Diritto tributario*, Torino, 2011, pag. 220; MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. Trib.* n. 25/2009, pag. 1988 ss.; Id., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 401 ss.; LUPI, *Disorientamenti sull'elusione, salvo che per le sanzioni*, in *GT- riv. giur. trib.*, n. 7/2007, pag. 638 ss. e BALLANCIN, *Una decisione dei giudici di merito discutibile sull'elusione*,

generico concetto di abuso del diritto, oltre tutto, con gli ampliamenti proposti dalla giurisprudenza comunitaria e, dopo, dalla Corte di Cassazione, incrina il principio di certezza del diritto e scoraggia le iniziative imprenditoriali, nella prospettiva, a questo punto, del tutto probabile, di sanzionamento, anche penale¹⁹¹, del comportamento tenuto dall'operatore.

A maggior ragione il tema sanzionatorio appare delicato considerando quanto osserva la Commissione europea, nella Comunicazione sull'applicazione delle misure antiabuso¹⁹², secondo cui *“l'obiettivo di ridurre al minimo l'onere fiscale costituisce di per sé una considerazione commerciale valida, purché le costruzioni attuate a questo fine non comportino trasferimenti fittizi di utili. Se i contribuenti non sono incorsi in pratiche abusive, gli SM non possono impedire l'esercizio dei diritti della libertà di circolazione solo perché altri SM hanno una fiscalità poco elevata”*.

In questa prospettiva si pone il richiamo della Corte di Giustizia al tema delle infrazioni.

Nella sentenza *Halifax* citata (cfr. punto 93) i giudici comunitari evidenziano che *“la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte (vd., in tal senso, sentenza Emsland Stärke, citata, punto 56)”*.

Anche se in modo non del tutto esplicito, la Corte pone due questioni, riguardanti, in primo luogo, il *fondamento normativo chiaro ed univoco*; e, in

ineccepibile sulle sanzioni, ivi, pag. 632 ss., commenti a Comm. trib. prov. di Milano 13 dicembre 2006, n. 278. Sul profilo del rapporto tra elusione e sanzioni penali cfr., tra tutti, GALLO, Rilevanza penale dell'elusione tributaria, in Rass. trib., 2001, pag. 321 ss. che, sul tema dell'applicazione delle sanzioni amministrative rispetto alle fattispecie elusive, presenta una posizione diversa dalla dottrina prima citata, chiaramente affermando che non devono esservi dubbi “... sulla comminatoria delle sanzioni amministrative (anche) nei confronti di chi ha posto in essere atti elusivi”.

¹⁹¹ Queste ultime riconducibili alla fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4, D.Lgs. n. 74/2000: si cfr. sul punto GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.* n. 2/2001, pag. 321, citato.

¹⁹² Comunicazione sull'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta - all'interno dell'UE e nei confronti dei Paesi terzi (Doc. com. 10 dicembre 2007, n. (2007)785 def.). Va segnalato che il documento, sebbene riferito all'elusione nell'imposizione diretta, contiene osservazioni perfettamente applicabili alle imposte indirette e all'Iva, in particolare, tanto che la Commissione ivi annota (punto 1) che *“la presente Comunicazione verte unicamente sul settore dell'imposizione diretta. Va peraltro notato che la Commissione persegue una politica attiva in materia di misure antielusione nel campo dell'imposizione indiretta, in particolare per quanto riguarda l'Iva”*.

secondo luogo, con il richiamo alla sentenza *Emsland-Stärke*¹⁹³, il principio di proporzionalità.

Secondo parte della dottrina¹⁹⁴, l'elusione sarebbe sanzionabile nel nostro ordinamento sulla base di una valutazione da effettuarsi caso per caso, correlata al grado di contrarietà del comportamento tenuto rispetto allo scopo tutelato dalla norma elusa.

Sul primo aspetto (chiarezza ed univocità del fondamento normativo), secondo tali autori rileva non tanto la previsione "in chiaro" della sanzione riferibile al comportamento elusivo, previsione che, all'evidenza, è assente nel *numerus clausus* delle infrazioni descritte nel D.Lgs. n. 471/1997¹⁹⁵.

Più rilevante sarebbe, invece, il principio di colpevolezza, come disegnato dagli artt. 5 e 6 del D.Lgs. n. 472/1997, cioè, più in dettaglio, il concetto di *colpa* e, dunque, di punibilità della condotta.

Nell'assenza, potremmo dire, obbligata di una *check list* che individui il confine tra un'operazione giudicabile "normale" ovvero "anormale" e, nell'ambito di quest'ultima, distingua se l'anormalità rechi ad un abuso "lecito" ovvero "illecito" (ché, come si è visto, la ricerca del risparmio fiscale, mediante aggiramento delle norme, non è di per sé vietata: anzi, è espressione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato) viene spontaneo considerare che la sanzione non possa essere applicata

¹⁹³ Corte di Giustizia, sent. 16 marzo 2006, causa C-94/. Sul tema si cfr. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. trib.* n. 22/2008 nonché CAMMILLERI e D'ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come "scopo essenziale" rende l'operazione elusiva*, in *Corr. trib.* n. 18/2008. Cfr. punto 56 della sentenza *Emsland-Stärke* ove si annota che "la sanzione istituita da tale disposizione non è forfettaria, bensì è funzione dell'ampiezza e della gravità dell'irregolarità commessa, come prevede l'art. 2, n. 3, del regolamento n. 2988/95 (vd., in tal senso, sentenza 17 luglio 1997, causa C-354/95, National Farmers' Union e a., in "Racc." pag. I-4559, punto 53)".

¹⁹⁴ Cfr. CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Tributaria*, n.2/2009, p. 420; CAPOLUPO, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in *il Fisco*, n. 13/2007, fsc.1, p. 1803; DAMI, *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*, in *GT- Riv. giur. trib.*, n. 2/2012, p.107; DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corriere tributario*, 2006, p. 3110; ZANETTI, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevanza d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, in *il Fisco*, n. 38/2010, fasc. n.1, p. 6123. Cfr. in senso conforme in giurisprudenza, Cass. 30 novembre 2011, n. 25537; Cass., Sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, in *Corriere tributario*, n. 36/2011, p. 2937, con commento di CORSO e in *Gt - Riv. giur. trib.*, n. 10/2011, p. 852, con commento di MARCHESELLI; Cass., 7739/2012.

¹⁹⁵ Assenza che, tuttavia, non sembra impedire l'applicazione delle sanzioni per le infrazioni tipizzate (ad esempio, l'infedele dichiarazione) nelle quali refluisce l'esito del comportamento abusivo.

“in automatico”, cioè, come diretta e scontata conseguenza della ridefinizione dell’operazione considerata abusiva.

Occorrerebbe, come già anticipato, una valutazione “caso per caso”, alla ricerca del grado di *sfacciataggine* del comportamento, rispetto ad elementari e, solo per questo, oggettivi parametri di valutazione. Il che riporta, senza quasi necessità di intervento legislativo *ad hoc*, ai principi dettati dalla norma positiva (art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997) sulla determinazione della colpa *grave* e *lieve*. Fino a giungere alla disapplicazione della sanzione, secondo il principio generale calato nell’art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, quando il comportamento del contribuente, seppur riconosciuto *a posteriori* abusivo, sia stato improntato a canoni di buona fede¹⁹⁶.

Il secondo aspetto, riguardante il criterio di proporzionalità, è strettamente connesso con il primo: in effetti, l’abuso *brutale* dovrebbe essere punito con severità diversa rispetto all’abuso *discutibile*, utilizzando il principio valutativo, del tutto ignorato dall’Amministrazione finanziaria nella pratica accertativa, indicato nell’art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997.

In ogni caso, dopo aver considerato se il contribuente sia colpevole e, successivamente, in che misura, se del caso, lo sia, rimane la questione della determinazione delle sanzioni *per differenziale*¹⁹⁷: cioè, le sanzioni, ove dovute, dovrebbero riferirsi solo alla maggiore imposta scaturente dall’operazione elusa, per non gravare il contribuente di un onere sproporzionato rispetto all’effettivo danno erariale che riguarda, appunto, solo il “differenziale” della maggiore imposta dovuta, rispetto all’imposta versata e, per quel che si visto, da rimborsare.

Secondo altra parte della dottrina¹⁹⁸, invece, occorre distinguere il comportamento elusivo vero e proprio, rientrando in una delle fattispecie contemplate

¹⁹⁶ Del resto, la stessa Commissione europea, nella Comunicazione (2007)785 citata annota (punto 2) che: “L’individuazione di una costruzione di puro artificio corrisponde quindi di fatto a un’analisi basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma (“*substance over form*”)” e che “ove si presuma l’esistenza di una costruzione di puro artificio, il contribuente sia messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali per le quali tale transazione è stata conclusa. La misura in cui al contribuente può spettare l’onere di dimostrare che le transazioni commerciali si sono svolte in buona fede si può determinare solo caso per caso”.

¹⁹⁷ Cfr. CENTORE, *L’elusione tributaria e l’imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Tributaria*, n.2/2009, p. 420.

¹⁹⁸ BEGHIN, *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, citata; CARACCIOLI, *Profili penali dell’abuso del diritto*, CORSO, *L’operazione elusiva non è inesistente né costituisce*

ai fini delle imposte dirette dall'art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/2973, ed il comportamento c.d. “abusivo”, inteso come violazione di un principio non scritto, ma immanente dell'ordinamento giuridico-tributario, di matrice essenzialmente giurisprudenziale, che vieta in generale l'aggiramento del diritto, pur senza una sua diretta violazione, per conseguire un risultato riprovevole dall'ordinamento e pertanto non meritevole di tutele (come avviene nell'Iva).

A detta di tali autori, i fenomeni abusivi non sarebbero sanzionabili in quanto non danno luogo ad una violazione di uno specifico divieto normativo, bensì ad una “contrapposizione rispetto al fine avuto di mira dal legislatore”; non c'è quindi un illecito in senso giuridico, come tale sanzionabile, bensì uno sviamento dallo scopo previsto dalla norma.

Pertanto, a fronte della violazione di tale clausola generale, non scritta ma immanente al nostro ordinamento, le sanzioni (amministrative e penali) non sarebbero applicabili, alla luce dei principi di stretta legalità e riserva di legge, cui si ispira il nostro sistema sanzionatorio, mancando in questo caso una norma, come l'art. 37 *bis* sopra citato, che elenchi delle ipotesi ben definite, di fronte alle quali il contribuente possa operare con certezza circa la riprovevolezza o meno del proprio comportamento.

Da questa prospettiva, l'incompatibilità strutturale tra pena, sanzione e abuso starebbe nell'assenza di un evento antiggiuridico, per cui ogni tentativo di criminalizzazione presupporrebbe un dovere generale dei consociati di comprendere e “preservare” sempre lo spirito della legge, al limite anche oltre il tenore letterale¹⁹⁹.

Pertanto tale incompatibilità strutturale dovrebbe condurre ad ammettere l'irrelevanza sanzionatoria delle pratiche abusive, come già anticipato, su entrambi i piani, penale e amministrativo, sia perché i principi che regolano il diritto punitivo in senso generale sono gli stessi, sia perché le fattispecie sanzionatorie in entrambi i settori sono incentrate su un evento che è sostanzialmente unitario, vale a dire

reato, in *Corr. trib.*, n. 6/2012, p. 418; ID., *Una elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, n. 14/2012, p.1074; LUPI-STEVEANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corriere tributario*, 2009, p.403; MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2010, p. 1179; PAURO-SEVANATO-LUPI-GARGIULO, *Evasione interpretativa, cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo*, in *Dialoghi tributari*, n. 2/2012.

¹⁹⁹ Come rilevano MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rassegna tributaria*, 2009, p. 406 e MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2010, p.172.

l'indicazione in dichiarazione di un reddito imponibile inferiore a quello effettivo e/o di un'imposta inferiore a quella dovuta.

3.1.9. Osservazioni conclusive: abuso del diritto e necessità di regolamentazione ex lege.

In questa prima parte del capitolo terzo abbiamo cercato di delineare i confini della nozione di abuso del diritto in ambito Iva.

È stato rilevato che tale nozione deriva direttamente dalla giurisprudenza comunitaria e consente agli Stati membri, anche in assenza di una specifica norma nazionale, di individuare e reprimere le pratiche abusive. Più incisivamente, *“l'inopponibilità al Fisco delle operazioni abusive in materia di Iva e di tributi c.d. “armonizzati” è una clausola generale antielusione di matrice comunitaria, avente rango di diritto comunitario primario, operate anche in difetto di una specifica disciplina nazionale”*²⁰⁰.

Alla luce anche della casistica affrontata dalla Corte di giustizia, abbiamo visto, poi, che si definiscono come abusive le pratiche tese alla manipolazione delle condizioni di applicazione delle disposizioni contenute nella Direttiva Iva con lo scopo essenziale dell'ottenimento di un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi perseguiti dalla Direttiva stessa²⁰¹.

Dall'altro lato, abbiamo chiarito che comunque anche operazioni volte a ottenere unicamente un vantaggio sul piano tributario possono non costituire una pratica abusiva, se quel vantaggio è ammissibile secondo il sistema dell'Iva.

Sul perimetro dell'azione abusiva, occorre ribadire che vi è una differenza di approccio e prospettiva tra l'orientamento del giudice nazionale e quello del giudice comunitario.

²⁰⁰ Cass., 19 maggio 2010, n. 12249, caso *Olimpiclub*, punto 4.3.

²⁰¹ Le norme oggetto di tale manipolazione sono quelle che attribuiscono al contribuente specifici diritti fiscali (ad esempio diritto all'esenzione, alla non imponibilità di determinate operazioni o, semplicemente, diritto alla detrazione), o comunque posizioni giuridiche soggettive che si possono definire di vantaggio perché si traducono nell'ottenere un minor gravame fiscale (ad esempio regimi speciali, Iva di gruppo ecc.) o, viceversa, nell'attenuare alcune situazioni svantaggiose derivanti dalla stessa disciplina Iva (ad esempio un pro-rata di detraibilità ridotto a causa dell'effettuazione di operazioni esenti. Cfr. per un approfondimento sul tema, MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini, 2012, p. 281 e ss.

Per maggiore chiarezza citiamo alcuni passaggi della sentenza del giudice di legittimità nel caso *Olimpiclub*. A detta di quest'ultimo, *“dalle fonti e dalla giurisprudenza comunitarie, [si rileva] un tendenziale divieto di abuso del diritto, inteso come divieto al ricorso meramente abusivo e sviante a forme e strumenti giuridici»* da cui derivi *«un regolamento contrattuale posto in essere al solo scopo di garantirsi un risparmio fiscale»*. Ancora più in dettaglio, il divieto di abuso riguarda e comprende *“tutte quelle operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità (e, quindi, pur prescindendo da simulazioni e fraudolenze), risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiuti essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (laddove l'uso dell'avverbio “essenzialmente” rileva che l'illecito non è escluso dalla concomitante ricorrenza di ragioni economiche diverse dal mero risparmio fiscale, se marginali o teoriche e, in quanto tali, insufficienti a sorreggere una valida giustificazione alternativa dell'operazione)”* (v. punto 4.4. della sentenza citata).

Nel pensiero della Cassazione, dunque, l'abuso di diritto va rilevato da un insieme di elementi obiettivi da cui si possa trarre l'assenza delle cd. *“valide ragioni economiche”* dell'atto compiuto.

Non è tanto il primo aspetto che preme qui esaminare, cioè, l'insieme degli elementi obiettivi, quanto il secondo, riferito, secondo l'impostazione della Corte di Cassazione, al risultato, che viene ammesso o non ammesso, non tanto in relazione all'inderogabilità delle norme tributarie, quanto al divieto (non relativo ma) assoluto del risparmio fiscale, considerato sempre *“illecito”*, quando esso rappresenti l'unica o preponderante ragione economica degli atti posti in essere, quale risultato di una condotta improntata unicamente o *“essenzialmente”* al risparmio fiscale.

Diversa è, però, l'indicazione che proviene dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo cui l'abuso di diritto, cioè, l'aggiramento delle norme tributarie, non è punito tanto (e solo) in dipendenza del risparmio di imposta, quanto rispetto alla valutazione del risultato che deve essere contrario alle disposizioni fiscali²⁰².

²⁰²Distinzione da cui deriva, come già riportato in precedenza, la suddivisione tra abuso *“buono”*, cioè, ammesso (in quanto al risultato) dalle norme, e *“cattivo”*, cioè, non ammesso, altrove suggerita: cfr. CENTORE, *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, commento a CTP Reggio Emilia n. 360/2007, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2007, pag. 879.

Questo principio di valutazione comparata del risultato rispetto alla legislazione e non al “risparmio” si manifesta non solo per l’Iva, ma anche per l’imposizione diretta²⁰³.

In ambito Iva, l’abuso non è, quindi, il semplice risparmio, ma l’applicazione dell’imposta quando essa non sia dovuta o, esattamente al contrario, la disapplicazione di essa, quando, invece, sia dovuta, con un risultato che, in sintesi, possa incidere sui principi che proteggono l’imposta e, ancora più in particolare, il principio di detrazione²⁰⁴.

Fuori da tali ipotesi, invece, deve essere riconosciuta e garantita la libertà del soggetto passivo di scegliere e di adottare le forme e le tipologie delle operazioni commerciali, delle strutture organizzative e delle modalità operative della propria attività economica che ritenga più idonee a soddisfare i propri interessi, incluso quello di ridurre l’onere fiscale o comunque di fruire di vantaggi fiscali. La Direttiva infatti non impone di effettuare la scelta che implica un maggior debito d’imposta; la ricerca del risparmio rimane dunque lecita purché si mostri rispettosa del principio di neutralità, della parità di trattamento e concorrenziale e della natura dell’Iva quale imposta generale sul consumo.

Solo qualora tale limite venga travalicato si creerà una contraddizione tra il risultato perseguito dal singolo e il fine perseguito dal sistema normativo, seppure attraverso l’utilizzo del medesimo “mezzo” giuridico, che dovrà pertanto essere rimossa nei suoi effetti.

Le misure anti-abuso e anti-evasione devono in ogni caso risultare congrue e “proporzionate” rispetto al singolo caso concreto e al fine perseguito. Pertanto, esse possono derogare a disposizioni della Direttiva soltanto se ricorre effettivamente un rischio concreto di evasione o elusione.

Abbiamo visto che questo fa emergere un problema rilevante nell’ottica del principio di proporzionalità, considerando anche l’indeterminatezza semantica del concetto di abuso del diritto che la giurisprudenza comunitaria è venuta finora elaborando e che, come si è visto, lo rende *prima facie* idoneo a inglobare figure

²⁰³ Sul punto cfr. Commissione europea, COM. (2007)785 cit.

²⁰⁴ Tanto è vero che, nel caso *Bupa Hospital* cit., è stata censurata l’applicazione dell’IVA in luogo dell’esenzione: cioè, una situazione che, se giudicata con il metro del “risparmio”, non troverebbe collocazione nell’ambito delle pratiche abusive.

diversissime fra loro, dalla classica condotta elusiva fino all'evasione in senso stretto, attuata mediante mezzi fraudolenti o simulatori.

La distinzione tra frode e abuso, in assenza di una predeterminazione normativa delle pratiche ascrivibili all'uno o all'altro dei comportamenti richiede necessariamente una valutazione da effettuarsi caso per caso.

Nei suoi termini essenziali, i contorni della frode sono delineati nell'operazione artatamente posta in essere allo scopo di ottenere un indebito vantaggio: diverso, in senso strutturale, è l'abuso di diritto, il cui limite viene identificato nella libertà riconosciuta alle parti di costruire l'operazione nel modo più vantaggioso possibile, purché nel rispetto dei fini perseguiti dal sistema.

In relazione agli effetti dell'abuso va innanzi tutto ricordato, come insegna la Corte di giustizia e come riconosce la stessa Amministrazione finanziaria, che deve essere garantita la cd. *restitutio ad integrum*, cioè, il ripristino della situazione effettiva, danneggiata dall'abuso, riconoscendo non solo il rimborso delle imposte pagate nell'esecuzione dell'operazione abusiva ma i diritti (e, in particolare, la detrazione, trattandosi dell'Iva) ammessi nella conduzione, si può dire, "normalizzata" dell'operazione.

Del resto la correzione dell'abuso del diritto è implicata dallo stesso divieto, dal momento che questo ha la funzione di integrare il sistema in modo da impedire che le norme producano risultati qualificabili come "ingiusti" se rapportati agli scopi del sistema stesso.

Non è peregrino ipotizzare che, intesa in questo modo la clausola generale anti-abuso operi come norma che attribuisce all'Amministrazione finanziaria un vero e proprio potere di integrazione della disciplina positiva delle fattispecie tributarie rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta di un potere destinato a correggere le patologiche manipolazioni della normativa, ossia il suo aggiramento rispetto ai fini perseguiti dal sistema.

Ne consegue che le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, chiamate a verificare la corretta attuazione della normativa Iva, possono, in virtù della clausola generale antielusiva, giungere a negare radicalmente al contribuente l'esercizio di determinati diritti vantati sulla base di quelle norme (come ad esempio il diritto di detrazione), al fine di prevenire o ostacolare una pratica abusiva, elusiva o evasiva.

Le singole Amministrazioni dei diversi Stati membri potrebbero, così, di fatto, alterare, il meccanismo di funzionamento del tributo e la sua neutralità impositiva con lo stesso effetto di una deroga normativa, ma senza dover soggiacere alla procedura di autorizzazione formale di cui all'art. 395 della Direttiva Iva (già art. 27 della Sesta Direttiva, citato); senza cioè dover passare attraverso il giudizio preventivo dell'Unione circa la proporzionalità del mezzo prescelto e, quindi, il bilanciamento di interessi "accentrato" a livello comunitario.

Un ulteriore aspetto problematico riguarda l'applicazione delle sanzioni, sulle quali la Cassazione, in diverse sentenze²⁰⁵ si espressa osservando che l'accertamento di un maggiore imponibile Iva, conseguente al disconoscimento di un'operazione per il suo carattere abusivo, non comporta un'automatica esclusione delle sanzioni, dovendosi applicare la relativa disciplina.

L'osservazione, seppur fugace, è precisa e in palese favore della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria che non sembra avere dubbi sull'applicabilità delle sanzioni previste normativamente anche alle ipotesi cd. abusive.

Di diverso orientamento è, invece, la Corte di Giustizia che, nella sentenza "Halifax" citata (cfr. punto 93) evidenzia che *"la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte (v., in tal senso, sentenza "EmslandStärke", cit., punto 56)"*.

L'indicazione giurisprudenziale comunitaria, che costituisce "diritto vivente" direttamente applicabile nel nostro ordinamento, chiede dunque, un ripensamento sul tema delle sanzioni applicabili all'abuso, tenendo conto, oltre tutto, del principio di proporzionalità, che impone di eseguire una valutazione differenziata fra frode e abuso, sotto pena, in caso contrario, dell'appiattimento delle sanzioni all'ipotesi, certamente diversa e più grave, della frode.

A tal proposito, occorre ricordare, inoltre, che una condotta abusiva/elusiva è, in realtà e al di là di tutte le sfumature sulla definizione operativa del concetto, il profitto da parte del contribuente delle maglie lasciate aperte dalla lettera della legge, legge che è essa stessa "disallineata" rispetto al suo stesso spirito. Nel caso in

²⁰⁵ Cfr. *ex multis*, punto 4.7 della sentenza Olimpclub, citata.

cui la lettera della legge non sia in linea con le sue finalità, e quindi il rispetto di essa comporti una frustrazione degli obiettivi, esiste probabilmente un “concorso di colpa”, tra il contribuente da un lato e il legislatore dall’altro.

Si deve quindi trovare un punto di equilibrio, che non sussisterebbe qualora fosse prevista l’esposizione del contribuente non solo all’obbligo tributario ma anche a sanzioni per il suo atteggiamento elusivo. È corretto, sulla base di tale necessaria simmetria, che il contribuente elusore sia sottoposto all’obbligo di pagare il tributo, ma è fortemente dubbio che il suo dovere si possa spingere fino al punto di dovere salvaguardare lo spirito della legge più di quanto lo abbia fatto il legislatore stesso. Sembra possibile affermare che il dovere di solidarietà di cui all’art. 2 della Costituzione per come specificato dall’art. 53, imponga di corrispondere il tributo sulla fattispecie elusa, ma sembra precluso affermare che tale dovere di solidarietà implichi anche il dovere di *integrare contra se* delle disposizioni di legge, in contrasto con il loro significato, con effetti sanzionatori di tipo punitivo in caso di inadempimento²⁰⁶.

Tali argomenti risultano poi potenziati al quadrato laddove si tratti del contrasto dell’elusione non fondato su norme di legge, ma su vaghe clausole di origine giurisprudenziale, come quella in esame.

Quanto sopra riportato, deve essere affermato con forza ancora maggiore in campo penale. Come illustrato nei paragrafi precedenti, il concetto di “abuso del diritto”, oltre che essere di mera creazione giurisprudenziale, è vago ed indeterminato, costruito esclusivamente su elementi di diritto. Al contrario le fattispecie penali sono caratterizzate dalla tipicità degli elementi costitutivi, che fanno perno su dati di fatto e su comportamenti specificamente descritti. Da sempre si afferma e si insegna che, in omaggio al canone fondamentale dell’art. 25 cpv. Cost., il diritto penale è tipico, fondato su elementi fattuali circoscritti e specificamente individuati. L’istituto dell’abuso del diritto, invece, si caratterizza per la sua indeterminatezza concettuale e la sua vischiosità applicativa, ed è quindi del tutto all’opposto del diritto penale voluto dalla nostra Costituzione.

²⁰⁶ Rileva il carattere quasi paradossale di tale conclusione LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 657.

Alla luce di tutte le problematiche esposte nelle pagine precedenti, si rende quanto mai necessaria una regolamentazione *ex lege* del tema, poiché il principio generale antiabuso è ancora applicato dalla giurisprudenza in modo spesso asistematico e irrazionale: vi si fanno rientrare operazione di semplice evasione, che ben meriterebbero le sanzioni, o, al contrario, situazioni di legittimo risparmio d'imposta. In questo senso, il contenuto della clausola generale antielusiva andrebbe specificato meglio, in modo da tenere conto delle peculiarità dei singoli tributi e in modo da fornire ai contribuenti *standards* ragionevoli e durevoli su cui poter parametrare le proprie scelte in ambito fiscale.

CAPITOLO III

Parte II

LIMITAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN IPOTESI DI FRODE.

3.2.1. Premessa.

Si è trattato *retro* della natura dell'Iva quale imposta generale sul consumo, del principio di neutralità e della funzione della detrazione, quale meccanismo volto ad esonerare dall'imposizione tutte le fasi di produzione e circolazioni dei beni e di prestazione dei servizi anteriori al consumo.

Abbiamo anche esaminato il tema dell'abuso del diritto e gli effetti che esso produce nel meccanismo applicativo dell'imposta, nonché le reazioni dell'ordinamento volte al ripristino della neutralità dell'Iva attraverso la limitazione del diritto alla detrazioni in ipotesi di abuso.

In questa seconda parte del capitolo esamineremo, invece, gli effetti che i comportamenti evasivi e fraudolenti dei contribuenti producono sul meccanismo di applicazione dell'imposta e le reazioni dell'ordinamento comunitario volte a contrastarli.

A tal fine procederemo, dapprima, a fornire una descrizione del meccanismo di funzionamento della frode in ambito Iva (Sez. I), successivamente proporremo la lettura sinottica degli interventi della Corte di Giustizia su questo aspetto non ancora del tutto risolto, come dimostrano le indicazioni della Commissione europea nel Libro Bianco sul futuro dell'Iva²⁰⁷ (Sez. II) e, infine, passeremo in rassegna la giurisprudenza della Corte di Cassazione, evidenziando altresì il differente approccio tenuto dal giudice nazionale rispetto a quello comunitario sul tema in rassegna (Sez. III).

Segnatamente, attraverso l'esame della giurisprudenza comunitaria potremo verificare che l'orientamento della Corte di Giustizia è volto a ottenere un sostanziale bilanciamento dei principi fondamentali, quali la tutela della buona fede, del legittimo affidamento, della certezza del diritto, rispetto agli interessi erariali. L'indicazione riassuntiva che emerge dal quadro sopra descritto è di tutela del contribuente nella fisiologia del sistema; laddove, invece, le operazioni siano inserite in ambiente frodatario, le garanzie offerte dal sistema, ivi compreso il riferimento al

²⁰⁷ Comunicazione del 6 dicembre 2011 diretta al Parlamento europeo (doc. COM. 2011/851).

principio della neutralità dell'imposta, come elemento distintivo dell'Iva, cedono il passo all'interesse primario voluto dalla Direttiva n. 2006/112/CE, cioè, la tassazione definitiva al consumo dei beni e dei servizi.

Come noto, infatti, l'imposta sul valore aggiunto rappresenta una delle principali fonti di entrata dei vari Paesi europei²⁰⁸; negli ultimi anni tuttavia l'Unione europea si è scoperta sempre più vulnerabile a fenomeni fraudolenti che hanno agito sul lato dell'effettiva riscossione del tributo²⁰⁹. Nel Libro Bianco sul futuro dell'Iva, si legge testualmente che *“da uno studio effettuato per la Commissione alcuni anni fa è emerso che, in generale, il 12% dell'Iva teorica non è percepito. La frode rappresenta un aspetto importante del cosiddetto divario dell'Iva”*.

Vedremo però che il problema non può essere facilmente ridotto a formule operative: non è certo il privilegio della forma sulla sostanza, o viceversa, che può rendere giustizia a situazioni di confine, nelle quali la frode sia oggettivamente riconoscibile ma, al tempo stesso, non sia in via diretta imputabile ad un determinato soggetto passivo. Al di là dello schema, fin troppo scontato, dell'operatore apertamente disonesto e degli operatori con esso dichiaratamente correi, rimane il territorio grigio dei soggetti coinvolti, qualche volta inconsapevolmente, qualche volta consapevolmente, ma senza concreta partecipazione. Il problema rimane quanto mai attuale.

Si stima infatti che le frodi Iva organizzate, nel complesso dei 27 Paesi europei, ammontino ad un valore compreso fra i 20 ed i 35 miliardi di euro annui. Come la stessa Corte dei Conti europea ha sottolineato, l'Unione europea si è trovata di fronte ad una contraddizione che essa stessa stava sviluppando: in ossequio al principio delle quattro libertà fondamentali l'Unione dispone di un mercato unico ove le persone, le merci, i servizi e il capitale circolano liberamente attraverso le frontiere nazionali (ormai soppresse); quelle stesse frontiere tuttavia non solo

²⁰⁸ Le entrate Iva sono state pari nel 2009 a circa 784 miliardi di Euro, rappresentando circa il 21% del gettito fiscale nazionale. Tali dati sono stati resi noti dalla Commissione europea nel Libro Bianco sul futuro dell'Iva, citato.

²⁰⁹ Cfr. sul tema BORSELLI, *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, *Questioni di Economia e Finanza (Occasional papers)*, Ottobre 2011 n. 106; MAZZILLO, *Le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, n. 27 del 2006.

circoscrivono 27 sistemi fiscali diversi, ma limitano allo stesso tempo il controllo della regolarità del mercato²¹⁰.

La globalizzazione dell'economia con l'abolizione delle frontiere sta, quindi, favorendo la nascita non solo di un mercato unico europeo, ma anche di un "mercato unico delle frodi".

La combinazione di molteplici fattori contribuisce a rendere l'imposta sul valore aggiunto terreno privilegiato per gli ideatori delle frodi: i meccanismi applicativi del tributo che prevedono la determinazione dell'imposta da versare previa detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa; la normativa comunitaria che, nello statuire il principio della tassazione nel Paese di destinazione delle operazioni poste in essere tra operatori di Stati membri diversi, rende particolarmente pericolosa per l'Erario la posizione di quel soggetto passivo di imposta in capo al quale vengono ad accumularsi ingenti debiti Iva ed esigui crediti Iva da portare in almeno parziale detrazione.

Le diverse tipologie di meccanismi fraudolenti, dalle c.d. "false lettere d'intenti" alle "frodi carosello", pur articolandosi secondo specifici schemi operativi e coinvolgendo settori merceologici diversi, presentano un minimo denominatore comune, che si rinviene in quell'artificioso sdoppiamento di soggetti passivi di imposta, volto all'interposizione nella catena delle transazioni commerciali di soggetti unicamente votati all'inadempimento delle proprie obbligazioni tributarie nei confronti dello Stato. In questo contesto i soggetti, artatamente interposti, possono essere sia imprese fittizie (c.d. *società cartiere* o *missing trader*), sia società realmente operative.

Il punto focale della frode consiste nell'inserimento nelle operazioni di scambio tra operatori economici dei diversi Paesi, di società fantasma rette da

²¹⁰ Si v. Relazione annuale Corte dei Conti europea 2004 in www.eca.europa.eu. Sul tema cfr. anche CENTORE, *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 24, p. 1953, il quale sottolinea come "l'ampliamento del territorio di scambio libero, non unito dal coordinamento verticistico della legislazione della legislazione di riferimento, contribuisce allo sviluppo di una sorta di "turismo fiscale", alla ricerca di Paesi in cui sia ancora possibile porre in essere operazioni fraudolente, il cui costo pesa alla fine sull'intera collettività europea". Al riguardo l'Autore ricorda il modello statunitense e canadese nel quale "l'applicazione delle disposizioni tributarie rappresenta materia federale, cioè, che travalica la potestà (e la logica) dei singoli Stati aderenti. È dato di comune esperienza che l'evasione fiscale negli Stati Uniti d'America, ad esempio, è perseguita e repressa al di là e al di sopra delle legislazioni nazionali. La domanda se questo sia il modello attuale dell'Unione europea non può che avere risposta negativa".

prestanome e con vita normalmente breve, che, acquistando in esenzione Iva e non versando sistematicamente i debiti Iva accumulati all'Erario, distolgono gettito dalle casse dello Stato e distorcono la concorrenza all'interno del mercato. Tra l'altro le frodi nel settore dell'Iva incidono direttamente anche sul bilancio dell'Unione Europea e, quindi, sulle risorse disponibili per l'attuazione delle politiche comunitarie, considerato che una percentuale dell'Iva riscossa dai singoli Stati è destinata al bilancio europeo. Non solo; essendo previsto nel sistema delle finanze comunitarie un meccanismo di compensazione tale per cui qualsiasi *deficit* nella riscossione dei gettiti viene supplita con pagamenti più elevati da parte degli Stati membri a titolo della c.d. quarta risorsa, calcolata sulla base dei rispettivi prodotti nazionali lordi, ne consegue che il costo delle frodi Iva “grava in ultima analisi sugli Stati membri e quindi su tutti i contribuenti europei”²¹¹.

L'inserimento poi nel meccanismo illecito di imprese filtro (c.d. *buffers*), società regolari sotto l'aspetto amministrativo contabile e fiscale (e spesso anche inconsapevolmente coinvolte in una catena fraudolenta), rende ancora più ardua e complessa l'individuazione dei flussi illeciti e l'individuazione dei reali centri di responsabilità.

Alla luce di tutto quanto riportato e volendo affrontare questo tema dal punto di vista degli interessi erariali dei singoli Stati membri, si deve convenire che la frode e, con essa, la perdita di gettito che ne consegue costituiscono una vera e propria piaga sociale²¹²: qualcuno ha certamente sottratto all'imposizione una parte dell'Iva al consumo e la domanda è chi debba ristorare il danno arrecato. Come abbiamo anticipato, gli attori della frode si organizzano preventivamente in modo da sottrarsi al recupero *a posteriori* delle somme evase. Occorre scegliere, pertanto, se scaricare

²¹¹ Relazione annuale Corte dei Conti europea 2004, cit., p. 32.

²¹² Si pensi, tra l'altro, che l'evasione fiscale consente alla criminalità economica, attraverso la creazione di fondi neri e di poste fuori bilancio, di costituire la fonte principale che sorregge e alimenta diverse e ulteriori attività criminali, dal traffico degli stupefacenti all'immigrazione clandestina, dalla corruzione al terrorismo internazionale. In questo senso si v. la *Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale*, 31 maggio 2006, COM. (2006) 254 def., secondo la quale “*la frode fiscale è spesso legata a strutture di criminalità organizzate attive in vari settori del crimine. I proventi delle attività di delinquenza fiscale, ad esempio la frode dell'Iva o il contrabbando di sigarette, vengono tipicamente investiti in altre attività criminali. Occorre pertanto adottare un approccio globale e multidisciplinare nella lotta antifrode*”.

il peso della frode sulla collettività ovvero su un soggetto vicino al frodatore, diverso, ovviamente dal complice (che è probabilmente nelle stesse condizioni patrimoniali del frodatore), cioè, il soggetto passivo posto a monte (come fornitore) ovvero a valle (come cliente) il quale entra in contatto con la frode più o meno consapevolmente e, perciò solo, è chiamata a pagare il conto dell'imposta evasa da altri. Il tema è delicato e pone a rischio, come facilmente immaginabile, anche gli stessi operatori onesti che non sanno come riconoscere i frodatori e come difendersi da essi.

Fatta questa doverosa premessa, passiamo ora all'esame dettagliato del fenomeno, soffermando in particolare l'attenzione sulle tipologie di condotte fraudolente realizzate mediante *fatture per operazioni inesistenti*, denominate *frodi carosello*.

Sezione I

LE FRODI IVA.

3.2.2. *Inquadramento europeo del fenomeno.*

A motivo della diversità dei sistemi fiscali vigenti nei singoli Stati membri, la nozione di “*frode*” non è interpretata in modo uniforme nel territorio comunitario.

Sotto il profilo della tutela degli interessi finanziari dell’Unione europea, la “*frode*” è generalmente rinvenibile in tutti quegli atti o comportamenti che, dal lato delle entrate, sottraggono risorse proprie all’Unione, mentre nella definizione di “*lotta alla frode*” possiamo ricomprendere l’insieme di quei comportamenti diretti sia alla prevenzione che al contrasto dei fenomeni illeciti e illegali con cui viene perpetrata la frode stessa. La definizione della base giuridica su cui fondare l’azione di contrasto a livello comunitario non può che partire dalla identificazione dell’interesse principale da tutelare, che in questo caso è proprio della Comunità in quanto attiene alla sua sfera patrimoniale.

In questo quadro giuridico nasce, appunto, la Convenzione sugli interessi finanziari dell’Unione Europea²¹³, con lo scopo di stabilire una definizione unica della frode, con riferimento sia alle spese che alle entrate comunitarie e di prevedere norme penali minime²¹⁴.

Pertanto la frode in materia di entrate è definita come “*qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione*

²¹³ Tale Convenzione, firmata il 26 luglio 1995 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 novembre 1995, è comunemente denominata Convenzione PIF ed è corredata di Protocolli relativi alla corruzione, alla Corte di Giustizia e al riciclaggio. Nell’azione comunitaria di lotta alle frodi, si ricordano fra gli altri, il Regolamento n. 2185/96 sugli strumenti investigativi utilizzati per l’accertamento di irregolarità e frodi, la creazione nel 1999 dell’OLAF, ossia un ufficio per le indagini sulle frodi e irregolarità contro il bilancio europeo, l’istituzione nel 2002 dell’Eurojust, dedicato alla cooperazione giudiziaria fra gli Stati e non da meno gli artt. 325 ed 86 del Trattato di Lisbona con cui si pone la lotta alle frodi fra le priorità delle politiche dell’Unione europea.

²¹⁴ Considerando, infatti, che nella maggioranza dei casi di frode comunitaria la dimensione del fenomeno non è circoscritta ad un singolo Stato ma assume rilevanza transfrontaliera, ne consegue la necessità di far convergere le legislazioni dei vari Paesi membri verso un’efficace tutela degli interessi finanziari della Comunità.

*illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse; alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegue lo stesso effetto; alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegue lo stesso effetto*²¹⁵.

Tuttavia, secondo la relazione esplicativa, approvata dal Consiglio²¹⁶, l'Iva è stata esclusa dal campo di applicazione della convenzione non essendo una risorsa propria riscossa direttamente per conto della Comunità con la conseguenza che, a differenza di altri settori comunitari, non si prevede per il settore Iva un livello di tutela identico in tutti gli Stati membri, sebbene essa contribuisca per quasi la metà al finanziamento del bilancio comunitario.

L'esclusione dell'Iva dall'ambito della convenzione comporta il mantenimento di diverse definizioni di frode: uno stesso comportamento può pertanto essere punito in modo sostanzialmente differente, a seconda dello Stato membro²¹⁷.

La frode Iva giuridicamente si sostanzia nella violazione dell'articolo 1, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE che definisce il sistema di applicazione dell'Iva e ne stabilisce l'applicazione fino allo stadio ultimo della vendita al dettaglio. L'articolato schema applicativo del tributo (descritto nel capitolo secondo del presente lavoro) si snoda attraverso un preciso *iter* impositivo, che se evidenzia le peculiarità tipiche

²¹⁵ L'Italia ha dato attuazione alla Convenzione con Legge n. 300/2000 che da una parte ha direttamente introdotto nell'ordinamento nuove figure di reato e nuovi strumenti processuali e dall'altra ha delegato il Governo, che ha provveduto con D.P.R. 231/2001, sull'attuazione di norme in materia di responsabilità degli enti.

²¹⁶ Pubblicata in GUCE, serie C 191 del 23.06.1997.

²¹⁷ Le fattispecie che configurano giuridicamente la frode nell'ordinamento nazionale sono rinvenibili nel D.Lgs. 74/2000, specificamente negli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) 3 e 4 (dichiarazione fraudolenta e infedele) 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) 10-ter (omesso versamento dell'iva). Rilevano, inoltre, le norme del codice penale contenute negli articoli 640 sul reato di truffa, 640-bis sulla truffa aggravata in caso sia finalizzata all'ottenimento di erogazioni pubbliche sia nazionali che comunitarie, e 15 contenente il principio di specialità, ove viene previsto che la disposizione di legge speciale prevale su quella generale disciplinante la stessa materia, richiamato peraltro nell'art. 19 del D.Lgs. 74/2000. Dopo un contrasto giurisprudenziale fra il principio di concorso dei reati agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000 con il reato di truffa aggravata ed il principio di specialità fra gli stessi, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 1235 del 28 ottobre 2010, hanno risolto la questione riconoscendo la specialità delle norme tributarie rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato.

dell'imposta sul valore aggiunto e i vantaggi economico-tributaristici da esso derivanti, nel contempo mette in luce le falle del sistema che consentono di sfruttare le medesime a fini evasivi.

È pacifica la considerazione che il sistema d'imposizione plurifase con riscossione frazionata funziona solo se viene correttamente applicato ad ogni stadio del ciclo produttivo fino al momento in cui l'ultima operazione a valle non consente la detassazione impositiva attuata dal cessionario mediante deduzione.

Come abbiamo già avuto modo di vedere, infatti, alla neutralità²¹⁸ dell'Iva nei confronti dei soggetti passivi di imposta corrisponde la sua incidenza effettiva sul solo consumatore finale, ossia su colui sul quale, non acquistando nell'esercizio di impresa, arte o professione, la rivalsa del cedente finisce con l'addossare in via definitiva l'onere economico del tributo.

La frode si inserisce in tale meccanismo bloccando la traslazione in avanti dell'imposta, tramite sia il mancato versamento dell'imposta dovuta sulle cessioni sia la vendita di beni in nero a prezzi inferiori al valore di mercato.

Nelle operazioni meramente interne, il soggetto passivo, da una parte, avendo dovuto corrispondere al proprio dante causa l'importo dell'Iva afferente all'acquisto effettuato, si viene a trovare nei confronti dell'Erario in una posizione di *credito Iva*; dall'altra, allorché cedendo il bene al consumatore ha ricevuto da quest'ultimo l'Iva liquidata sul corrispettivo contrattuale, viene ad assumere in relazione a tale operazione una posizione *debitoria*. Grazie alla previsione dell'istituto compensativo, il tributo eventualmente dovuto dal soggetto passivo d'imposta è costituito dalla sola differenza tra l'ammontare dell'Iva sugli acquisti – cd. *Iva a monte* – e l'ammontare dell'Iva sulle vendite – c.d. *Iva a valle* -: se il saldo è positivo darà luogo ad un debito d'imposta, se negativo ad un credito nei confronti dell'Erario.

Se l'operazione commerciale viene, tuttavia, posta in essere tra soggetti economici appartenenti a diversi Stati membri, l'uniforme meccanismo di applicazione del tributo disciplinato dalle singole legislazioni nazionali subisce delle

²¹⁸ Risultato questo ottenuto per effetto del combinato disposto della norma che contempla l'obbligo di rivalsa nei confronti del cessionario (art. 18 D.P.R. n. 633/1972) e di quella norma (art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972) che stabilisce la determinazione dell'imposta da versare previa detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa.

modifiche dovute all'applicazione di principi e regole di derivazione comunitaria, la cui *ratio* sottostante si rinviene nell'agevolazione delle transazioni economiche all'interno del mercato unico e nella eliminazione degli effetti distorsivi tra operazioni nazionali e operazioni intracomunitarie.

La creazione di un mercato unico europeo, in cui l'assoluta parità di trattamento esige che le transazioni "intracomunitarie" non debbano risultare più onerose sotto il profilo fiscale delle corrispondenti operazioni nazionali, ha imposto, come abbiamo già anticipato in precedenza, l'introduzione sul piano comunitario di un regime fondato, da un lato, sul principio della *non imponibilità delle operazioni di cessione tra Paesi membri*, dall'altro, sulla previsione del c.d. *principio di destinazione*, per effetto del quale è lo stesso soggetto acquirente passivo dello Stato membro a dover versare successivamente il relativo tributo all'Erario.²¹⁹

In altri termini, immaginando un ipotetico ciclo commerciale in cui la prima operazione della catena avvenga tra un fornitore e un acquirente (entrambi soggetti passivi) appartenenti a diversi Stati membri dell'Unione Europea, si evince come in base al regime comunitario sulla cifra d'affari il secondo soggetto, nell'acquistare dall'estero non ha obblighi di versamento dell'Iva mentre, nel rivendere quel medesimo bene sul mercato nazionale al consumatore finale, realizza una cessione di beni che, per effetto del *principio dell'imposizione nel Paese di destinazione*, risulta imponibile e in relazione alla quale riceverà, pertanto, dall'anello finale della catena la percentuale di Iva corrispondente all'importo contrattuale liquidato.

La combinazione del regime fiscale interno con i principi comunitari rende, quindi, fisiologico l'instaurarsi in capo a tali soggetti passivi di una posizione di *ingenti debiti Iva*, dovendo essere versata al Fisco l'imposta sul valore aggiunto incassata sulle vendite, e di *esigui crediti Iva*, risultando come visto non imponibili

²¹⁹ Si ricorda che la direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (c.d. direttiva servizi) ha mutato il regime Iva delle prestazioni dei servizi internazionali, adottando il criterio generale dell'applicazione dell'imposta nel luogo del committente, se soggetto passivo Iva, in luogo dell'opposto criterio generale del luogo del prestatore. È stato pertanto previsto per le prestazioni di servizi un meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) in base al quale "il prestatore effettua in detto Stato un'operazione non soggetta ad Iva (con diritto di detrazione ed obbligo di fatturazione) e il committente soggetto passivo stabilito nello Stato è debitore d'imposta" (v. art. 196 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, come sostituito dalla Direttiva 2008/8/CE).

gli acquisti effettuati a monte con soggetti comunitari, con conseguente inoperatività o comunque scarsa applicazione dell'istituto compensativo.

Giunti a questo punto, risulta intuitiva la ragione per la quale il meccanismo di applicazione dell'Iva sopra descritto risulti particolarmente "vulnerabile", laddove consente l'accumularsi in capo al soggetto acquirente di ingenti debiti Iva a fronte di una situazione creditoria praticamente inesistente.

La fragilità del sistema si rinviene, infatti, proprio nel pericolo che la posizione di un tale soggetto venga artatamente sfruttata al fine di rendere il medesimo inadempiente nei confronti dello Stato dei propri debiti Iva: se il soggetto "importatore" viene già *ab origine* destinato ad essere sistematicamente "svuotato" di risorse economiche e, quindi, votato al fallimento, l'Erario si trova nell'assoluta impossibilità di recuperare il tributo incassato al momento della cessione dei beni sul mercato nazionale.

Ed è proprio questa patologia della catena distributiva ad essere manipolata dalle organizzazioni criminali²²⁰ che, interponendo apposite società fantasma (la cui attività si esaurisce nell'arco temporale di un anno) rette da prestanomi (in genere soggetti pregiudicati o nullatenenti) e, facendo rivestire ai medesimi proprio il ruolo di acquirenti intracomunitari, lucrano sull'evasione dell'Iva non versata al Fisco sia sotto forma di risparmio di prezzo con il quale il bene viene immesso nella catena distributiva²²¹, sia sotto forma di distrazione/spartizione del denaro incassato dal soggetto importatore e non versato al Fisco.

3.2.3. *La frode carosello.*

²²⁰ La maggior parte di queste frodi richiede generalmente la connivenza fra il cedente e l'acquirente rendendo così di fatto difficoltosa la scoperta della frode. Peraltro l'utilizzo di strumenti di frode come ad esempio i cosiddetti "caroselli transfrontalieri e le società sfinge" rende spesso inconcludente il controllo *a posteriori* seguito in tempi differiti.

²²¹ In questo modo, i soggetti partecipanti alla frode hanno la possibilità di immettere le merci sul mercato con un imponibile inferiore a quello praticato dal primo cedente comunitario e quindi ad un prezzo fortemente concorrenziale, specie in settori ad alto consumo o gravati da aliquote elevate (commercio di materiale elettronico, Hi-Fi, componentistica informatica, commercio di autovetture usate in "regime di margine").

La “frode carosello” è solo una delle tipologie di “frode comunitaria” diffuse pericolosamente nei Paesi membri²²²; le autorità fiscali dei Paesi comunitari utilizzano comunemente tale termine per definire quei fenomeni truffaldini in danno al bilancio dell’Unione europea che, evolutisi rapidamente nel tempo, si concretizzano mediante la reiterata emissione di “fatture per operazioni inesistenti” da parte di società aventi sede in Stati membri, alla quale non corrisponde necessariamente un effettivo trasferimento della merce²²³.

Una descrizione chiara del fenomeno si rinviene nella relazione del 16 aprile 2004 della Commissione delle Comunità europee al Consiglio e al Parlamento, sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva²²⁴, dove il meccanismo fraudolento è esposto nei seguenti termini: un fornitore comunitario (A) o *conduit company* effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ad un’altra società (B), il *missing trader*, con sede in un Paese membro diverso. La società B acquista le merci senza pagare l’Iva²²⁵ e successivamente effettua una cessione nazionale ad una terza società (C), il *broker* o

²²² Il fenomeno della frode carosello venne per la prima volta scoperto in Olanda nel 1970 all’interno del regime del Benelux e, in conseguenza dell’eliminazione delle frontiere fra i Paesi della Comunità nel 1993, si è successivamente diffusa nel territorio dell’Unione europea (un’analisi storica del fenomeno è rinvenibile in BARANI, *Le frodi fiscali in materia di iva*, 1972). Originariamente tali frodi si concentravano su prodotti di dimensioni contenute, di elevato valore e facilmente trasportabili. Negli ultimi anni, a seguito del processo di globalizzazione e delle evoluzioni intervenute nel settore tecnologico, è notevolmente cresciuto il numero dei servizi prestati a distanza. Con le novità introdotte dal VAT Package riguardo alla tassazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie che, a partire dal 1° gennaio 2010, vanno tassate secondo il *principio del Paese di destinazione* invece di quello precedentemente adottato dell’imposizione all’origine, anche i servizi a livello comunitario si sono uniformati ai beni e sono del pari anch’essi soggetti ai meccanismi fraudolenti di seguito esposti. A titolo esemplificativo, si pensi alla frode carosello che ha visto coinvolti i due grandi operatori telefonici nazionali “Fastweb” e “Telecom Sparkle”: tale frode costituisce un’ulteriore evoluzione del fenomeno in esame, non soltanto perché l’oggetto della frode fosse costituito da un servizio e non da un bene, quali sono appunto i servizi di *roaming* e di vendita del traffico dati, peraltro collaterali rispetto al *core business* delle società, ma soprattutto perché in questo caso la frode non si inserisce all’interno di un acquisto reale ma viene perpetrata fra soggetti nessuno dei quali veramente interessato alla transazione.

²²³ Sul tema cfr., SIRRI, ZAVATTA, “*Frodi carosello*” fra esigenze di repressione e principi del sistema comune IVA, in *Corr. trib.*, 2006, n. 8, p. 569; TOMA, *La frode carosello nell’IVA. Parte prima. Risvolti penali*, in *Dir. pr. trib.*, 2010, n. 3, p. 715.

²²⁴ Commissione europea, COM. (2004) 260, p. 6.

²²⁵ La società B, come spiegato sopra, deve integrare la fattura ricevuta dal fornitore e annotarla sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle fatture emesse, in modo tale che, di fatto, la tassazione dell’acquisto intracomunitario viene annullata. Spesso, però, tale fattura non viene né integrata, né annotata.

intermediario, emettendo regolare fattura. In questo modo il *missing trader* incassa l'Iva ottenuta in rivalsa da C, ma non la versa all'Erario e scompare dal mercato. Il *broker* potrà così detrarre l'Iva assolta in via di rivalsa o chiederne il rimborso, nel caso in cui effettui una successiva cessione intracomunitaria²²⁶. Non di rado, tra le due società nazionali ne viene inserita una terza o più (filtro, cuscinetto o *buffer*) allo scopo di ostacolare l'attività di controllo e di repressione delle frodi da parte dell'Amministrazione; infatti, la società filtro adempie regolarmente agli obblighi imposti dalla normativa IVA, rendendo così meno evidente la connessione tra il *missing trader* e l'effettivo acquirente dei beni C.

Può capitare che la società cuscinetto sia all'oscuro della frode in atto, ma nella maggior parte dei casi è conscia del fatto di essere coinvolta in un tipo di transazione irregolare (data la natura insolita della transazione commerciale). In pratica, questi tipi di frode sono strutturati in modo piuttosto complesso e coinvolgono diversi Stati membri e varie società in ciascuno Stato membro²²⁷.

Nella pratica, quindi, tutta l'organizzazione è coordinata dal rivenditore C, il quale immette le merci sul mercato nazionale e fornisce ai soggetti fittiziamente interposti la disponibilità finanziaria per il pagamento del fornitore comunitario; di conseguenza, dato che la reale compravendita avviene tra la società comunitaria e il rivenditore nazionale, tutti i passaggi intermedi sono documentati da fatture per operazioni inesistenti²²⁸.

Le frodi carosello vengono principalmente attuate in settori merceologici caratterizzati dall'alta velocità di commercializzazione, elevata richiesta sul mercato,

²²⁶ Molto spesso la cessione intracomunitaria viene effettuata nuovamente nei confronti di A, facendo così ricominciare il ciclo della frode. Da questa struttura di circolazione delle fatture deriva l'appellativo "*frode carosello*".

²²⁷ Cfr. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1214.

²²⁸ Nella pratica operativa sono stati individuati due tipi di frode carosello, uno a "circuito chiuso" e uno a "circuito aperto". Il carosello è qualificato come "aperto" quando il rivenditore nazionale immette i prodotti sul territorio nazionale, servendosi di fatture soggettivamente inesistenti, poiché lo scambio di merci è realmente effettuato, ma la trattativa avviene direttamente tra il fornitore intracomunitario e il *broker*, il quale gestisce la cartiera tramite un prestanome; nel caso in cui, invece, la società *broker* effettui una nuova cessione intracomunitaria, conseguendo il diritto al rimborso dell'IVA pagata alla società filtro, si configura un carosello fiscale chiuso. In tali sistemi chiusi, molto spesso, le fatture vengono fatte circolare solo *cartolarmente* parecchie volte prima di movimentare fisicamente la merce per immetterla nel mercato (emettendo di fatto fatture per operazioni oggettivamente inesistenti). Sul tema cfr., MARELLO, *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1214; cfr. BARBONE, LUPI, STEVANATO, *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dial. trib.*, 2010, n. 2.

rapida obsolescenza tecnologica, necessità di favorire una diffusione capillare dei prodotti e margini di guadagno contenuti, in modo che, con una lieve diminuzione del prezzo di vendita, possibile grazie al mancato versamento dell'Iva da parte della società cartiera e alla successiva prima rivendita nazionale, di fatto, non gravata dall'imposta, si riesca ad ottenere un rilevante aumento del volume degli affari, spiazzando la concorrenza²²⁹.

3.2.4. *L'interposizione fraudolenta del c.d. missing trader.*

Dall'analisi sopra svolta, è evidente come la figura chiave della frode è rappresentata dal soggetto *missing trader*²³⁰, normalmente una società con a capo un amministratore fittizio c.d. testa di legno, che dopo aver acquistato la merce, effettua una rivendita all'intermediario, emettendo una fattura formalmente regolare, la quale legittima il cessionario alla detrazione dell'Iva addebitatagli e concentra il debito nei confronti dell'Erario in capo alla cartiera, che si assume il rischio di non versare l'Iva dovuta.

La difficoltà principale nell'azione di contrasto delle frodi iva risiede proprio nel fatto che il *missing trader*, l'autore materiale della fattispecie delittuosa, per la funzione che riveste nella frode non ha un patrimonio personale su cui lo Stato possa

²²⁹ TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari*, in *Dir. pr. trib.*, 2010, n. 6, p. 1384, spiega che la prima cessione interna avviene ad un prezzo inferiore rispetto al prezzo applicato alla cessione intercorsa tra il fornitore comunitario e la cartiera, poiché quest'ultima, formalmente, applicherà l'Iva su una base imponibile ridotta rispetto a quella che sarebbe stata possibile utilizzare se non fosse stata commessa la frode, ma tratterà tale Iva senza versarla al fisco, e verrà considerata parte del corrispettivo, coprendo così pienamente il prezzo di acquisto; *“il prezzo ottenuto consente agli operatori economici interessati di aggredire il mercato a svantaggio di quelli onesti o che comunque non fanno parte della filiera contaminata dal meccanismo fraudolento, per i quali il gioco delle regole di mercato diventa impari”*.

²³⁰ Tali società sono convenzionalmente denominate “cartiere”, poiché, nella maggior parte dei casi, la loro unica attività consiste nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Sul tema, cfr. COVINO, *Si fa presto a dire “cartiera” (ancora in tema di “frodi carosello”)*, in *Dial. trib.*, 2009, n. 4. L'A. sostiene che, molto spesso, il Fisco abusa del termine “cartiera” al fine di convincere i giudici della responsabilità del cessionario nella frode Iva e specifica che la vera e propria cartiera “è un soggetto che emette fatture anche per beni effettivamente consegnati, ma senza alcuna partecipazione, né materiale né giuridica, all'affare. È quindi ovvio che per essere realmente cartiera una società non deve rivestire alcun ruolo operativo nella transazione”. Concorde è anche TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1213 s., il quale afferma che l'appellativo cartiera è un termine *atecnico*, che dovrebbe essere riservato solamente alle imprese, che emettono sì fatture, ma che sono del tutto estranee al passaggio di merce dal cedente comunitario all'intermediario.

rivalersi²³¹. Diventa pertanto essenziale, ai fini del recupero dell'Iva indebitamente sottratta, definire e provare il legame esistente con gli altri attori della frode, anche alla luce dell'orientamento giurisprudenziale emerso in tema di responsabilità del cessionario.

3.2.5. *L'esportatore abituale, le false dichiarazioni di intenti, i depositi fiscali.*

Un ulteriore modalità, che consente alle organizzazioni criminali di lucrare attraverso l'evasione dell'Iva, sempre attraverso l'interposizione fittizia di appositi soggetti, consiste nell'uso distorto della disciplina prevista per i c.d. *esportatori abituali*²³², nata al fine di agevolare i rapporti di debito/credito Iva di quegli operatori

²³¹ Allo scopo di individuare le società cartiere, anche se non è possibile la ricostruzione di un modello unico e generale, dalla prassi operativa degli organi investigativi sono emerse le seguenti caratteristiche, che accomunano l'organizzazione di detti soggetti e che sono risultate rivelatrici della fittizietà delle operazioni commerciali compiute: le società cartiere (i) spesso non effettuano gli adempimenti contabili e fiscali richiesti dalla normativa (non preoccupandosi di integrare e registrare le fatture ricevute dal fornitore comunitario, di effettuare le liquidazioni dell'imposta o di presentare la dichiarazione Iva e delle imposte sui redditi); (ii) rimangono attive per un periodo non superiore all'anno solare e vengono poste in liquidazione dopo un periodo molto breve di formale attività; (iii) nonostante gli ingenti acquisti intracomunitari, non dispongono di una vera struttura operativa (ad esempio, di beni patrimoniali, di locali idonei allo svolgimento dell'attività, di collaboratori o personale dipendente); (iv) quasi sempre la sede legale e amministrativa è fittizia (o sita presso studi di commercialisti, avvocati, o presso altri indirizzi di comodo); (v) il pagamento della merce avviene attraverso bonifici bancari urgenti e le somme sono accreditate quasi nello stesso giorno di effettuazione dell'operazione di acquisto o di vendita (in tal modo la società non impiega un proprio capitale, bensì utilizza la stessa somma pervenutagli in accredito (vendita) per il pagamento (acquisto), senza sostenere alcun rischio); (vi) i pagamenti dell'intermediario nazionale alla cartiera precedono i relativi pagamenti di quest'ultima ai suoi fornitori e le date delle fatture emesse sono molto ravvicinate; (vii) i conti correnti della società fittizia sono di fatto gestiti dai rappresentanti della società effettiva acquirente dei beni. A titolo esemplificativo, si veda la Circolare dell'Agenzia delle Dogane 17 novembre 2005, n. 45/D, nella quale si individuano alcuni elementi che possono far supporre la fittizietà delle operazioni poste in essere dal soggetto sottoposto a controllo, "quali, ad esempio, sottofatturazione, cessioni verso pochi e ricorrenti soggetti, omessi pagamenti di imposta, strutture logistiche inadeguate, inizio attività recente, esiguo numero di operazioni per ingenti quantitativi di merce".

²³² L'art. 8, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che costituiscono altresì cessioni all'esportazione le cessioni di beni nonché le prestazioni di servizi rese a soggetti aventi la qualifica di esportatori abituali, che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare senza pagamento dell'Iva. Nello specifico, l'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 stabilisce che l'acquisto di beni e servizi in sospensione d'imposta è subordinato al soddisfacimento di tre condizioni: (i) la qualifica di esportatore abituale; (ii) la presentazione della dichiarazione di intento; (iii) acquisto di servizi in genere o di beni diversi dai fabbricati o dalle aree fabbricabili, purché l'Iva relativa all'operazione sia

economici che abitualmente compiono operazioni di acquisto nazionali e cessioni all'esportazione e/o operazioni di vendita intracomunitarie.

È evidente che in relazione a tali soggetti il meccanismo della detrazione genererebbe effetti distorsivi del sistema, in quanto porrebbe gli stessi in una situazione di perenne credito verso l'Erario, non avendo possibilità di recuperare, per compensazione, l'imposta pagata ai propri fornitori. Al fine di superare tale inconveniente è stabilito che l'esportatore possa effettuare acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta, a condizione che lo stesso dichiari per iscritto e sotto la propria responsabilità di avvalersi di tale facoltà (c.d. *dichiarazione di intenti*).

Risulta *ictu oculi* evidente che un sistema siffatto si presti ad essere facilmente piegato a finalità illecite di evasione dell'Iva²³³.

Una falsa lettera di intenti, con conseguente falsa attribuzione della qualifica di esportatore abituale, pone il soggetto nella stessa posizione che si è visto rivestire dal soggetto interposto nelle operazioni intracomunitarie posizione che, consentendo di acquistare senza addebito di Iva, crea in capo a tali operatori economici, nel momento in cui rivendono il bene sul territorio nazionale, una situazione di "ingenti debiti", il cui mancato assolvimento alimenta l'intera catena distributiva con tutti i conseguenti effetti distorsivi del sistema.

Tra le nuove frontiere dei fenomeni criminosi in esame, un nuovo filone delle frodi è connesso alla normativa relativa ai depositi Iva²³⁴.

Questi sono disciplinati dall'art. 50 bis del D.L. 30 agosto 1993 n. 331 e il loro obiettivo è quello di agevolare i rapporti commerciali tra gli operatori residenti in diversi Stati membri, rinviando la tassazione delle operazioni al momento dell'effettiva estrazione dei beni dal deposito.

La normativa consente, quindi, di custodire, all'interno di appositi depositi, beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto, in

detraibile o parzialmente detraibile. Si veda sul tema, PEIROLO (a cura di), *L'Iva nei rapporti con l'estero*, Milano, 2000, p. 348; CENTORE, *Iva europea, Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006, p. 539.

²³³ SERINO, *Iva: dichiarazioni di intento. Legittimità del cedente, frode del cessionario*, in *il Fisco*, 2003, n. 2, p. 236; ID., *Iva: esportatori abituali: obblighi inutili contro le frodi?*, *ivi*, 2003, n. 47, p. 7346.

²³⁴ In dottrina, COALOA, *Uso illegittimo dei depositi Iva: profili penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, p. 257.

sospensione d'imposta, in quanto ogni operazione che rientri nell'elencazione di cui all'art. 50-*bis*, è effettuata senza pagamento dell'Iva. Si può facilmente comprendere quindi, come, attraverso false fatturazioni, la disciplina dei depositi Iva si presta a condotte frodatrici: se il bene è destinato al consumo nazionale, è sufficiente introdurlo in deposito, e poi emettere una falsa fattura che simuli una delle operazioni di cessione ricomprese nell'art. 50- *bis*, comma 4 del D.L. 331/93; in questo modo, il bene destinato al mercato nazionale sfuggirà all'estrazione che determina l'applicazione dell'imposta²³⁵. Si tratta, in sostanza, di frodi, realizzate con l'interposizione di vari soggetti fittizi, spesso rappresentati da una fitta rete di cartiere di varie nazionalità.

3.2.6. Il regime del margine e le frodi Iva nel settore degli autoveicoli.

Un'altra tipologia di frode è quella posta in essere utilizzando in modo distorto a fini di evasione dell'Iva il cd. *regime del margine* che, introdotto dagli artt. 36 e ss. del D. Lgs. 23 febbraio 1995, n. 41, consente al rivenditore di beni usati di applicare l'aliquota Iva non sull'intero imponibile riportato in fattura ma solo sulla differenza tra prezzo di acquisto e il prezzo di vendita. Tale istituto consente, pertanto, di evitare duplicazioni di imposta nei casi in cui oggetto di scambio siano beni già usciti dal circuito commerciale.

Tale frode, forse la più diffusa, si sostanzia in una iniziale cessione intracomunitaria che, come giusto che sia, avviene in regime di non imponibilità, ma solo cartolarmente, a società interposte nazionali o estere (nei casi di operazioni triangolari) che successivamente cedono al margine a società filtro (ulteriori società interposte), o direttamente agli autosaloni che immettono le autovetture sul

²³⁵ Si ipotizzi che una società italiana acquisti dei beni da una società non comunitaria introducendoli nel deposito [ex art. 50- *bis*, comma 4, lettera *b*)], onde commercializzarli poi nel mercato nazionale; se dovesse estrarli dal deposito vendendoli ad altro soggetto italiano, l'operazione non sfuggirebbe al pagamento dell'imposta ai sensi del comma 6 della citata norma. Il soggetto, invece, emette una falsa fattura per una delle altre operazioni non comportanti estrazione [ad esempio, fingendo una cessione ad un operatore comunitario ai sensi dell'art. 50- *bis*, comma 4, lettera *f*), del D.L. n. 331/1993 citato], vendendo "in nero" i beni al soggetto italiano (il quale, se del caso, potrà regolarizzare il proprio magazzino con una ulteriore falsa fattura).

mercato²³⁶. In tal modo si consente all'acquirente nazionale di immettere nel mercato nazionale beni nuovi sui quali l'Iva si sarebbe dovuta calcolare non solo sulla differenza tra "nuovo" ed "usato" ma sull'intero valore iniziale d'acquisto²³⁷.

3.2.7. Conclusioni.

Alla luce di quanto sopra riportato, possiamo concludere che, pur nella loro sostanziale diversità, le frodi Iva possono essere di fatto ricondotte a pochi paradigmi.

Utilizzando categorie giuridiche proprie della giurisprudenza e della dottrina nazionale possiamo affermare che, alcune di esse si sostanziano per l'interposizione fraudolenta di un soggetto (il c.d. *missing trader*) in una catena di operazioni economiche oggettivamente esistenti²³⁸: in questo caso la simulazione riguarda lo *status* soggettivo del cedente il bene o prestatore del servizio (così che l'operazione è stata effettivamente realizzata, ma da parte di un soggetto inesistente ai fini Iva o inesistente *tout court*). La simulazione può, peraltro, concernere anche solo determinate condizioni soggettive come tali legittimanti un regime Iva diverso rispetto a quello ordinario (ad esempio, lo *status* di esportatore abituale, attraverso l'emissione di false lettere d'intento).

A fronte di frodi Iva in tal modo strutturate la prassi conosce ulteriori meccanismi fraudolenti che, nelle loro espressioni più estreme, si caratterizzano per un "mero giro cartolare di merci", al quale non corrisponde una effettiva operazione economica sottostante. Tali meccanismi si connotano, infatti, per l'inesistenza oggettiva dell'operazione economica: come abbiamo visto, essa esiste solo sulla carta, nelle fatture appositamente emesse dalla società interposta (che proprio in

²³⁶ MOSCHETTI, *Sul soggetto responsabile delle violazioni Iva (a proposito di operazioni soggettivamente inesistenti e regime del margine)*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 970.

²³⁷ Tale tipologia di frode consente un notevole risparmio di prezzo all'acquirente nazionale: è stato, infatti, calcolato come su un'autovettura del valore di trentamila euro, l'imposta sul valore aggiunto effettivamente sopportata ammonta a qualche centinaia di euro a fronte, invece, di un importo dovuto stimato intorno ai cinque mila euro. Cfr. sul tema, URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *il Fisco*, 2007, n. 13, p. 1872.

²³⁸ Sul punto si v. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2002, p. 191. Cfr. anche Cass., 19 settembre 2012, n. 15741, per un'esemplificazione di operazione soggettivamente inesistenti e per la distinzione fra queste tipologie di frode e quella invece ascrivibile alla "inesistenza oggettiva".

funzione di ciò assume il ruolo di società *cartiera*), ma non esiste nella realtà, non essendo mai avvenuto alcun passaggio di merce da un operatore economico all'altro.

Gli innumerevoli “giri” cartolari che i beni normalmente compiono (dal fornitore comunitario alla cartiera, da questa al rivenditore, per poi essere rivenduti dall'ultimo al primo, con conseguente aumento esponenziale di debiti/crediti Iva) giustificano l'appellativo “carosello” attribuito a tale tipologia di frode.

Vi sono poi circostanze nelle quali la frode viene perpetrata mediante simulazione relative dell'operazione commerciale che, pertanto, è solo parzialmente inesistente.

Tirando le fila del discorso, possiamo affermare che la dissimulazione in pregiudizio del Fisco, su cui si fondano le frodi, può riguardare indistintamente sia gli elementi soggettivi che oggettivi del tributo, sia ancora lo *status* del soggetto passivo, sia le caratteristiche del bene o servizio venduto (pensiamo alle frodi perpetrate nell'ambito del c.d. *regime del margine*)²³⁹.

In molte di queste ipotesi l'intento elusivo e la sua concreta persecuzione ispira il comportamento di una sola delle parti, in altre ipotesi due di esse, in altre ancora tutte le parti fra le quali si sviluppa una più vasta operazione commerciale (è il caso dei c.d. caroselli): in ogni caso, le frodi sfruttano il principio di neutralità, alla cui realizzazione sono funzionali l'obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione dell'Iva. Il vantaggio fraudolento si connette alla rottura del nesso tra imposta a debito, che non viene versata, ed imposta a credito, che invece viene detratta o richiesta a rimborso, generando dunque “l'indebito impoverimento” dell'Erario.

²³⁹ Sul tema, cfr. GREGGI, Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto, CEDAM, 2013, p. 10 e ss.

Sezione II

L'ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA DI LOTTA ALLE FRODI.

3.2.8. *Inquadramento del problema: disconoscimento del diritto alla detrazione in caso di frodi. Si può ancora parlare di un diritto alla detrazione?*

Come abbiamo visto nella sezione precedente, tutte le fattispecie frodatore, o comunque di violazione degli obblighi Iva, s'innestano su un'asimmetria, artificiosamente e deliberatamente creata, fra l'obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione: si tratta di una divergenza che può riguardare sia il profilo genetico che quello funzionale di applicazione dell'imposta o anche, astrattamente, entrambi²⁴⁰.

Tali tipi di violazioni, andando ad incidere su uno qualsiasi dei passaggi del bene dal primo produttore al consumatore finale, pregiudicano irrimediabilmente la neutralità del tributo: da qui, la valenza autenticamente plurioffensiva della frode, ovvero la sua capacità di pregiudicare il meccanismo dell'Iva in una dimensione sia comunitaria che nazionale.

A livello comunitario, i comportamenti frodatore dei contribuenti vengono censurati dalla Corte di giustizia, prima di tutto e più di tutto, poiché gli stessi sono atti a determinare un'alterazione dei criteri di concorrenza, concretizzando un vero e proprio *vulnus* al mercato comune, comportando una distorta allocazione dei fattori produttivi (e del consumo) nell'Unione Europea.

Non solo. La Corte di Giustizia, in questo campo, ha sempre dovuto confrontarsi con un ulteriore problema, ossia quello di bilanciare due importanti e contrapposti interessi: la tutela del principio di neutralità dell'Iva e la tutela degli interessi erariali dell'Unione Europea²⁴¹.

È bene anticipare fin da subito che, la posizione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi carosello, con specifico riferimento ai profili di

²⁴⁰ MERCURIO, *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in *Il Fisco*, 2007, p. 3836;

²⁴¹ In merito si veda DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31/2007;

responsabilità individuabili in capo al cessionario dell'operazione, ha subito una notevole evoluzione negli ultimi anni, arrivando a fornire una nuova interpretazione dei principi comunitari sottostanti al sistema Iva²⁴².

Tradizionalmente, i pilastri su cui si sono fondate le pregresse pronunce dei giudici comunitari si rinvencono nell'oggettività delle operazioni Iva (per cui non può rilevare ai fini dell'imponibilità dell'operazione l'intento perseguito dagli operatori e, addirittura, la liceità dell'attività realizzata), e nella certezza del diritto (per cui gli operatori economici devono poter fare affidamento sui diritti e sugli obblighi che scaturiscono dall'operazione, ancor prima di porla in essere, semplicemente in base alle norme che regolano l'imposta). Da tali considerazioni è emersa la posizione della Corte in merito alla riconoscibilità del diritto di detrazione dell'Iva su basi squisitamente oggettive, in quanto "l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione economica"²⁴³.

Tuttavia, a partire dal 2006, i giudici comunitari, per far fronte al dilagante fenomeno delle frodi carosello, si sono discostati dal tradizionale orientamento imperniato sul principio di neutralità dell'Iva e sul conseguente riconoscimento del diritto a detrazione su basi oggettive, introducendo l'elemento soggettivo della conoscibilità della frode da parte del cessionario della transazione, ovvero la conoscenza o la conoscibilità da parte di quest'ultimo soggetto del fatto che la cessione si iscriveva in una frode commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

A ben vedere, in questo modo, il diritto alla detrazione, che dovrebbe garantire l'effettiva neutralità dell'imposta, diviene una variabile dipendente da un atteggiamento soggettivo di una delle parti, di modo che la consapevolezza (effettiva o presunta) della frode (spesso perpetrata in una delle transazioni a monte rispetto a quella sottoposta a verifica e magari anche non direttamente collegata alla stessa) di

²⁴² Sul tema cfr., GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013; GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2013; MEREU, *La repressione penale delle frodi Iva, Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Cedam, Milano, 2011; MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini editore, 2013; MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Cedam, 2013; RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 275 *ess*; TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II)*, in *Dir. pr. trib.*, 2011, n. 4, p. 835 *s*;

²⁴³ Corte di giustizia, 6 aprile 1995, causa c-4/94. Cfr. sul tema, BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n. 20/2007.

fatto finisce per inibire l'esercizio del diritto alla detrazione e, quindi, a far venire meno la neutralità stessa del tributo, "snaturandone la natura"²⁴⁴.

E tutto questo, in mancanza di una disposizione della Direttiva Iva che preveda come misura antifrode il diniego di detrazione.

A questo punto, pur riconoscendo lo sforzo dei giudici comunitari di trovare un equilibrio tra i principi di neutralità, di certezza del diritto, di proporzionalità e del legittimo affidamento con l'interesse dell'Unione Europea e degli Stati membri di tutelarsi dalle frodi fiscali, non si può fare a meno di chiedersi se il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte può ancora qualificarsi tale.

3.2.9. Principio di neutralità e diritto alla detrazione nella tradizionale interpretazione della Corte di Giustizia.

Abbiamo avuto modo di esaminare il significato da attribuire al principio di neutralità in ambito Iva.

La neutralità indica in primo luogo il risultato che si intende raggiungere con l'imposta sul valore aggiunto, ossia la neutralità per gli operatori economici, sui quali non devono riversarsi gli effetti di un'imposta che è destinata a incidere solo sui consumatori finali.

Partendo dal principio di neutralità, infatti, i giudici del Lussemburgo hanno avuto modo di affermare che *"il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'Iva"*²⁴⁵.

²⁴⁴ Il disconoscimento del diritto alla deduzione dell'Iva sugli acquisti dall'Iva sulle vendite determina lo snaturamento dell'imposta, che finisce per assoggettare ad imposizione chi non dovrebbe essere colpito dal prelievo. L'Iva finisce per agire nei confronti di quel soggetto passivo non come imposta generale sui consumi, ma, piuttosto, come tributo sull'attività svolta del tutto sganciato da manifestazioni di capacità contributiva. Cfr. sul tema, GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, cit., p. 61.

²⁴⁵ Cfr., *ex multis*, Corte di giustizia, sentenza 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, punto 19. In tal senso, anche, le seguenti sentenze: 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, punto 15; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, punto 44; 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, punto 24; 27 settembre 2001, causa C-16/00, *Cibo*

Il principio di neutralità fiscale, così declinato, non consente una distinzione generale fra le *operazioni lecite* e le *operazioni illecite*, derivandone che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione²⁴⁶.

Tenuto conto del suddetto principio, la Corte di giustizia ha precisato in passato che “*gli Stati membri non possono stabilire che le rispettive Amministrazioni tributarie effettuino indagini per accertare la volontà del soggetto passivo*”, in quanto “*l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione economica*”²⁴⁷.

Più in dettaglio, la Corte ha dichiarato che un'eventuale forma di accertamento della volontà del soggetto passivo è contraria agli scopi del sistema comune Iva, poiché ciò contrasterebbe ad obiettivi di certezza del diritto e alla necessaria rilevanza, salvo casi eccezionali, della natura oggettiva dell'operazione. Ancor più confliggenti con detti obiettivi sarebbe la previsione di un obbligo per il Fisco di tenere conto dell'intenzione di un operatore diverso dal soggetto passivo che invoca il diritto a rimborso o a detrazione, all'oscuro dell'intento fraudolento della controparte o di altri operatori inseriti nella catena di cessioni (punto 24 della sentenza C-4/94 citata).

In senso sostanzialmente conforme si esprime la sentenza resa nelle cause congiunte C-138/86 e C-139/86, *Direct Cosmetics* e *Laughtons Photographs*²⁴⁸, che è utile perché contiene, fra l'altro, una delle prime definizioni di frode fiscale.

In tale sentenza la Corte precisa che “*la nozione di “evasione” fiscale figura all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva in quanto nozione comunitaria; la sua definizione non è perciò lasciata alla discrezione degli Stati membri. La lettera di detto art. 27, in tutte le versioni linguistiche, fa una distinzione tra la nozione di “evasione”, che corrisponde ad un fenomeno puramente obiettivo, e quella di “frode”, che contiene un elemento intenzionale*” (punti 20 e 21 della sentenza).

Questa distinzione, prosegue la Corte, “*trova conferma nella genesi di detta disposizione: mentre la seconda direttiva IVA (direttiva 288/CEE del Consiglio,*

Participations S. punto 27; 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade S.p.a.*

²⁴⁶ Cfr. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *il Fisco*, 2007, p. 4571 e ss.

²⁴⁷ Corte di giustizia 6 aprile 1995, causa C-4/94.

²⁴⁸ Corte di giustizia, sentenza 12 luglio 1988, C-138/86 e C-139/86.

dell'11 aprile 1967, GU 1967, pag. 66) si riferiva unicamente alla nozione di frode, la sesta direttiva menziona del pari la nozione di "evasione fiscale". Ciò significa che il legislatore ha voluto introdurre un aspetto nuovo rispetto alla preesistente nozione di frode fiscale. Questo aspetto consiste nella natura obiettiva inerente alla nozione di "evasione" fiscale, poiché l'intenzione del contribuente, che costituisce un aspetto essenziale della nozione di frode, non è necessaria come presupposto per l'esistenza di una "evasione".

L'interpretazione di cui sopra è conforme al principio al quale si informa il sistema dell'IVA, cioè l'eliminazione dei fattori che possono provocare distorsioni di concorrenza sul piano nazionale e comunitario e l'istituzione di un'imposta, il più possibile neutra, il cui campo d'applicazione comprenda tutti gli stadi di produzione e di distribuzione. (...)

Ne consegue che il sistema dell'IVA considera soprattutto gli effetti obiettivi, indipendentemente dall'intenzione del contribuente (punti 22 e 23 della sentenza).

Dall'indicazione giurisprudenziale sopra evidenziata trova conferma il taglio oggettivo che la Corte imprime nella valutazione delle tematiche Iva, espanso, con l'ultima sentenza citata, anche all'ipotesi della frode che è tale in quanto al risultato, cioè la sottrazione effettiva di materia imponibile al consumo, mettendo in ombra il profilo soggettivo e, con esso, il comportamento dell'operatore economico²⁴⁹. In tal modo, la responsabilità dell'operatore per aver partecipato alle frodi Iva veniva accertata privilegiando l'aspetto oggettivistico-sostanziale della sua compartecipazione effettiva all'attività fraudolenta, anziché in senso soggettivistico-formale, ossia in termini di chiamata in responsabilità dell'operatore per il solo fatto di aver partecipato all'*operazione viziata* dalla frode (ma non alla frode stessa).

Il tipo di impostazione sopra descritto è perfettamente aderente al principio di neutralità dell'imposta e a quelli strettamente ad esso connessi, ossia al principio di certezza del diritto e del legittimo affidamento.

²⁴⁹ A tal proposito occorre rilevare che l'art. 395, 1 comma, della Direttiva 2006/112/CE (ex art. 27 della Sesta Direttiva) oggi prevede espressamente che: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali". Come è *ictu oculi*, evidente dalle disposizioni oggi vigenti è stato totalmente eliminato il richiamo alla nozione di frode e si parla solamente di "evasione" *tout court*.

In base al principio di certezza del diritto, i soggetti dell'ordinamento comunitario, debbono avere la possibilità di conoscere i propri diritti ed obblighi, in modo da poter essere in grado di prevedere le conseguenze delle proprie azioni e di regolarsi di conseguenza²⁵⁰.

Ne deriva che agli operatori economici deve comunque esser garantito l'affidamento circa i diritti e obblighi riconducibili alle loro attività in relazione alle norme che disciplinano l'imposta²⁵¹.

L'adozione dei principi di neutralità e di certezza non è in linea con l'estensione della responsabilità per frode a soggetti che hanno materialmente partecipato alla complessiva operazione sulla base di una gamma di stati soggettivi che va dall'ignoranza, alla mera conoscenza fino alla connivenza (in quest'ultimo caso il soggetto è a conoscenza della frode, ne trae vantaggio senza tuttavia, di fatto, agire d'accordo con gli autori diretti dell'illecito): infatti, le esigenze di certezza del diritto e di agevolazione dei traffici economici, sottese al sistema Iva, mal si adattano ad un'impostazione che, con il riferimento al "sapeva o avrebbe dovuto sapere" diventa essenzialmente soggettivistica. Per non dire che detta impostazione finirebbe per avvicinare il giudizio tributario al giudizio penale, senza le garanzie proprie di questo.

L'unica limitazione ipotizzabile si connette al fatto che, come sancito dai giudici comunitari nella celeberrima sentenza *Genius Holding*²⁵², la **detrazione** deve riguardare esclusivamente le **imposte dovute**, quelle cioè "corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute», non estendendosi «all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura». Si tratta di interpretazione questa «che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta».

Il caso traeva origine dal fatto che, all'esito di una verifica tributaria nei confronti della Genius Holding, impresa edile olandese, l'Amministrazione

²⁵⁰ Si veda Corte di giustizia, 21 settembre 1983, cause riunite C-205/82, C-215/82, punto 30; Id., 22 febbraio 1989, cause riunite C-92/87, C.93/87, punto 22; Id., 29 giugno 2000, causa C-455/98.

²⁵¹ Sul legame sussistente tra il principio di certezza del diritto e quello del legittimo affidamento in ambito Iva cfr. Corte di giustizia, 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01, C-7/02.

²⁵² Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding Bv.*

Sul tema, cfr. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, n.2, p. 253 e ss.

finanziaria le aveva contestato l'illegittimità della detrazione dell'Iva riportata in fattura emessa a suo carico dal proprio subappaltatore.

La rettifica dell'Erario era motivata dal fatto che, a tenore della legislazione nazionale olandese, era l'appaltatore principale (ossia Genius Holding) a risultare l'unico e solo debitore d'imposta.

Di qui, la richiesta del giudice nazionale rivolta alla Corte di sapere quali conseguenze comportasse l'emissione di fattura con indicazione di un'Iva non dovuta, segnatamente per stabilire la legittimità o meno, del diritto alla detrazione esercitato dal suo destinatario.

Segnatamente, alla Corte è stato chiesto di chiarire se il diritto alla detrazione del committente potesse esercitarsi per *ogni imposta* indicata nelle fatture ricevute, o invece dovesse considerarsi limitato alle sole *imposte dovute* in quanto effettivamente corrispondenti ad un'operazione soggetta ad Iva.

Nelle proprie conclusioni, l'Avv. Generale affermava che, negando a Genius Holding il diritto di portare in detrazione l'Iva addebitatagli dai propri fornitori, ancorché irregolarmente, si sarebbe verificato in capo alla stessa una doppia imposizione che contrasta con il principio di neutralità²⁵³.

La Corte, chiariva, invece, che al fine di garantire l'applicazione del principio in oggetto, *“spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede”*.

La Corte, in buona sostanza, nella sentenza in esame, da un lato ha applicato quanto previsto dalla disposizione a mente della quale “l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura”, dall'altro ha negato – sconfessando la tesi propugnata dall'Avvocato generale – che tale Iva possa considerarsi *dovuta* e quindi detraibile.

La Corte, tuttavia, nel ribadire l'indetraibilità dell'Iva non dovuta, in quanto richiesta a fronte di un'operazione non soggetta ad Iva, ha simmetricamente sancito che, per evitare una violazione del fondamentale principio di neutralità, ciascuno Stato membro dovrà consentire all'emittente di fattura irregolare, di ottenere a rimborso l'imposta.

²⁵³ Conclusioni dell'Avvocato generale, 14 marzo 1989, punto 21.

È di fondamentale rilevanza sottolineare che, nella causa Genius Holding sopra illustrata, la Corte non ha dovuto vagliare se, l'operazione per la quale era stata emessa fattura *irregolare*, fosse il risultato di un comportamento illecito o abusivo dell'emittente cui il destinatario dell'operazione aveva preso parte, o del quale era a conoscenza²⁵⁴.

E ciò per la semplice ragione che, in definitiva, a condurre i giudici a negare il diritto a detrazione, era risultata decisiva ed assorbente la considerazione che l'Iva recata in fatture fosse, pacificamente, *non dovuta*.

Tanto è vero che, pur se, sulla scorta degli atti di causa, non era stato possibile stabilire se il fornitore (*i.e.* il subappaltatore che aveva emesso la fattura irregolare) e l'acquirente (*i.e.* Genius Holding) avessero agito in collusione fra loro, la Corte non ha ritenuto necessario assumere ulteriori informazioni al riguardo.

Non vi è stato, insomma, alcun bisogno, per affermare l'illegittimità dell'esercizio del diritto a detrazione, di anticipare gli esiti della giurisprudenza che, come si vedrà più oltre, ha derogato al principio di neutralità in ragione della consapevolezza della frode altrui.

3.2.10. Frode altrui ed esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario inconsapevole: il caso Optigen, Fulcrum e Bond House. Il diritto alla detrazione finisce per dipendere da opinabilissime valutazioni di merito, con grave nocumento ai principi di neutralità e certezza dei rapporti giuridici.

Alla Corte di giustizia è stato a più riprese richiesto di chiarire se l'intenzione fraudolenta o abusiva di un operatore possa inficiare l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento Iva ad una sua controparte negoziale.

Una delle prime pronunce in materia è quella emessa dalla Corte nelle cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03 (*Optigen Ltd*, da ora in poi, *Optigen; Fulcrum Electronics Ltd*, di qui in avanti, *Fulcrum*; e *Bond House Systems Ltd*, di seguito, *Bond House*), su cui occorre soffermarsi con estrema attenzione.

Dalle decisioni di rinvio, risultava che le operazioni in causa si inscrivevano in una serie di cessioni nelle quali era intervenuto, all'insaputa delle società ricorrenti

²⁵⁴ GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 78 e ss.

nel procedimento principale, un operatore inadempiente, cioè un operatore debitore dell'Iva che era tuttavia scomparso senza versarla alle autorità fiscali, o un operatore che aveva utilizzato un numero Iva abusivo, cioè un numero che non gli apparteneva. Tali pratiche avrebbero costituito, secondo l'Ufficio Iva, frodi di tipo carosello²⁵⁵.

Si trattava, in definitiva, di una classica frode Iva, con l'importantissima specificazione, tuttavia, che le tre società parti in causa non erano, alla luce delle risultanze processuali, consapevoli del fatto che il loro acquisto si iscriveva in una catena contraddistinta dalla presenza di un *missing trader*²⁵⁶.

Più in particolare, il *VAT and Duties Tribunal* di Londra aveva respinto i ricorsi proposti dalla *Optigen* e dalla *Fulcrum*, le quali avevano chiesto a rimborso il credito generatosi in conseguenza degli acquisti, “*giudicando che l'Ufficio Iva avesse a buon diritto ritenuto che le operazioni in causa non rientrassero nell'ambito di applicazione dell'Iva. Esso ha considerato che un operatore non ha diritto al rimborso dell'Iva pagata a monte su beni che esso ha in seguito rivenduto a società aventi sede fuori dal Regno Unito quando un operatore inadempiente, o un operatore che utilizza un numero Iva abusivo, è intervenuto nella serie delle cessioni, anche se l'operatore che chiede il suddetto rimborso non era in alcun modo coinvolto nell'inadempimento o nell'abuso del numero Iva contestato all'altro operatore, e non aveva conoscenza di essi, e quando le serie di cessioni in cui si iscrivevano gli acquisti e le vendite dell'operatore di cui trattasi facevano parte a sua insaputa di una frode di tipo “carosello” commessa da terzi*» (punto 16).

Similmente aveva deciso, a fronte della richiesta di rimborso di *Bond House*, il *VAT and duties Tribunal* di Manchester, sulla scorta dell'assunto secondo il quale risulterebbe del tutto irrilevante che la società acquirente non fosse a conoscenza dello scopo fraudolento delle operazioni e che quest'ultima non avesse violato la legge in alcun modo, e ciò in quanto operazioni che si caratterizzano per la presenza di una cartiera che non versa l'Iva sarebbero “*prive di sostanza economica*”, dovendo conseguentemente essere valutate “*secondo criteri obiettivi*”, i quali, quindi, dovrebbero prescindere dalla sussistenza o meno della consapevolezza di chi

²⁵⁵ Tradizionalmente, nei propri provvedimenti impositivi, l'Amministrazione finanziaria (italiana) è solita assimilare le frodi in discorso alla nozione di operazioni *soggettivamente inesistenti*.

²⁵⁶ Sul tema, cfr. CENTORE, *La responsabilità soggettiva degli operatori nelle frodi IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, p. 197.

acquista la merce. Né potrebbe attribuirsi una qualche rilevanza alla tutela del legittimo affidamento del contribuente ignaro della frode. Una tale azione accertativa, volta al recupero in capo all'innocente inconsapevole dell'Iva non versata da altri, non dovrebbe infine ritenersi in contrasto con il principio di proporzionalità e/o con il principio di certezza del diritto (punto 20, della sentenza, laddove si riassume la tesi del Giudice di primo grado inglese)²⁵⁷.

In altri termini, a detta dell'Amministrazione finanziaria, opererebbe, in caso di frode, una vera e propria forma di responsabilità oggettiva in capo a colui che si sia trovato ad acquistare all'interno di una catena in cui uno degli operatori non abbia, a sua insaputa, versato l'Iva.

Insomma, chi ha puntualmente adempiuto ai propri obblighi fiscali nel pieno rispetto della legge dovrebbe essere chiamato a pagare un'altra volta l'imposta già corrisposta al cedente solo perché sussiste un fatto obiettivo, e quindi incontrovertibile, il mancato versamento dell'imposta da parte di uno dei soggetti passivi che hanno partecipato alla filiera.

L'inganno perpetrato dagli organizzatori delle frodi (che in sé è un fatto che dà origine ad un altro fatto, l'incameramento dell'Iva non versata all'Erario da parte del sistema fraudolento) farebbe dunque fuoriuscire dall'ambito Iva tutte le operazioni della filiera, anche quelle realizzate da chi ha agito in totale buona fede. La conclusione, dagli effetti aberranti, a cui giunge l'Amministrazione finanziaria è che esse non potrebbero considerarsi cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisca in quanto tale nell'esercizio di un'attività economica.

In tale quadro, i giudici comunitari sono chiamati a chiarire se le operazioni attraverso le quali si realizza una frode carosello siano prive di reale giustificazione e non facciano quindi parte di alcuna attività economica, con la conseguenza che, ricadendo fuori dal campo di applicazione dell'Iva, dette operazioni non darebbero diritto ad alcuna detrazione o rimborso dell'imposta assolta dall'operatore ignaro dell'intento fraudolento, ovvero, al contrario, se esse vadano qualificate come attività

²⁵⁷ Per un commento della pronuncia, SIRRI-ZAVATTA, *La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2006, p. 292 e ss. e, degli stessi Autori, *Frodi carosello fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 596.

economiche a tutti gli effetti dell'Iva e se, ai fini di tale valutazione, si debba considerare l'insieme delle operazioni ovvero ogni operazione singolarmente²⁵⁸.

La risposta della Corte di giustizia al quesito (comune a tutti i casi di frode carousel in rassegna) è stata chiara e lapidaria:

- i) i requisiti in presenza dei quali un'operazione commerciale assume rilievo ai fini dell'Iva hanno *natura oggettiva*²⁵⁹, in quanto non contemplano (ed anzi espressamente escludono) qualsiasi "ruolo" agli scopi perseguiti da chi vi prende parte;
- ii) risulta, quindi, contrario agli scopi della direttiva Iva il fatto che l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito di un accertamento fiscale, tenga conto dell'intenzione di un altro operatore che intervenga nella stessa catena di cessioni;
- iii) ne discende che ogni operazione Iva, deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi.

²⁵⁸ DE GIROLAMO, L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva, in *Il Fisco*, 2007, n.31, p. 4751 ess.

²⁵⁹ Corte di giustizia, 12 gennaio 2006, C-354/03, *Optigen* e altri, punti 44 e 45. Occorre al proposito ricordare che la Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce un sistema comune dell'Iva basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Per quanto qui d'interesse, infatti, la *cessione di un bene* è considerata operazione imponibile, allorché effettuata a titolo oneroso all'interno del Paese da un *soggetto passivo* che agisce in quanto tale (cfr. art. 1, lett. a), Direttiva n. 2006/112/CE, già art. 2, par., Direttiva n. 1977/388/CEE, VI Direttiva). L'attività di *cessione di un bene* consiste in particolare, nel "trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" (cfr. art. 14, 1° par., Direttiva n. 2006/112/CE, già art. 5, 1° par., VI Direttiva). È *soggetto passivo* "chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica" (per tale intendendosi "lo svolgimento di un'attività che comporti lo sfruttamento di un bene, per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità", e comunque, fra l'altro, "tutte le attività di produttore, commerciante o prestatore di servizi"), "indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" (cfr. art. 9, 1° e 2° par., Direttiva n. 2006/112/CE, già art. 4, 1° e 2° par., VI Direttiva). È infine "soggetto passivo che agisce in quanto tale", ossia "il soggetto passivo quando effettua operazioni nell'ambito della sua attività imponibile" (v., in questo senso, sentenze della Corte di giustizia, 4 ottobre 1995, causa C-291/92, *Armbrecht*, punto 17, e 29 aprile 2004, causa C-77/01, *EDM*, punto 66). All'esito dell'analisi nelle nozioni che individuano le operazioni rilevanti ai fini iva (qui cessione di beni), è quindi logico concludere che esse hanno tutte un carattere obiettivo e che si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (Corte di giustizia, 12 gennaio 2006, C-354/03, *Optigen* e altri, punto 44).

Con la sentenza in esame, pertanto, la Corte di giustizia ha deciso di non accogliere la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria inglese, secondo la quale le operazioni che fanno parte di una frode carosello non ricadrebbero nella sfera di applicazione della Sesta Direttiva, dal momento che non rappresentano genuine attività economiche.

Significative in tal senso le conclusioni dell'Avvocato generale Maduro, presentate il 16 febbraio 2005, in cui si afferma che *“una frode carosello riguarda una serie di attività consecutive, realizzate da numerosi commercianti in una catena di cessioni. È elemento essenziale del sistema comune dell'IVA il fatto che l'IVA divenga esigibile per ogni operazione nell'ambito di una catena di cessioni. Occorre perciò valutare ogni operazione singolarmente. Conseguentemente, il carattere di una determinata operazione nella catena non può essere modificato da eventi precedenti o successivi”* (par. 27).

Ed invero, la descritta necessità si fonda sui principi di neutralità del sistema comune dell'Iva e di certezza del diritto, il quale ultimo esige che l'applicazione del diritto comunitario sia prevedibile per i soggetti passivi. Questo assicura che al momento dell'operazione imponibile si possa, in linea di principio, determinare se la medesima rientri o meno nella sfera di applicazione della Sesta Direttiva (cfr. par. 29 delle conclusioni, citate).

La posizione dell'Avvocato generale Maduro, in tale causa, è di assoluta chiusura all'ipotesi di attribuire rilevanza allo stato soggettivo degli operatori economici al fine di limitare la sfera di applicazione del sistema dell'Iva e, segnatamente, del diritto alla detrazione. Lapidariamente quest'ultimo afferma al par. 41 delle proprie conclusioni che se la Corte accettasse l'interpretazione difesa dal Regno Unito, ne risulterebbe una notevole incertezza in relazione all'applicazione della Sesta Direttiva: del resto, *“la “frode del commerciante irreperibile” può ricorrere anche in una catena di cessioni lineari, ed in questo caso le operazioni della catena ricadrebbero non di meno nel sistema dell'Iva”*.

Secondo l'opinione dell'Avvocato generale, non è limitando la sfera di applicazione del sistema Iva che si combattono le frodi carosello. Anzi, è vero il contrario. In questo modo non si fa altro che trasferire drasticamente il peso del problema dalle autorità tributarie al settore privato, a danno del commercio legale e del corretto funzionamento del sistema Iva. A ben vedere, legittimare questa linea di

comodo, a favore delle Amministrazioni finanziarie, significherebbe dissuadere gli Stati membri dall'adottare misure appropriate contro le frodi carosello. A tal proposito, suggerisce Maduro, *“vale la pena di sottolineare che il fatto che un'attività ricada nella sfera di applicazione della sesta direttiva non significa che gli Stati membri perdano il potere di intervenire contro di essa. Infatti l'art. 21 della sesta direttiva attribuisce agli Stati membri la facoltà di introdurre una responsabilità tributaria solidale”* del soggetto che sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente della sua controparte contrattuale (par. 42 delle conclusioni).

Ad una prima lettura, la posizione della Corte di giustizia - essendo stato riconosciuto il diritto di detrazione per il cessionario - è sembrata confermare l'orientamento prevalente delle precedenti pronunce ed utilizzato dall'Avvocato generale nelle proprie conclusioni.

Se, però, si esamina la pronuncia con maggior attenzione, le conclusioni non possono che essere differenti.

Ed invero, non può sfuggire che nella sentenza in esame si eleva a *principio* quella che invece era evidenziata dal giudice del rinvio e dalle parti private come *mera circostanza* che caratterizzava i peculiari casi sottoposti all'attenzione della Corte, con la conseguenza che il diritto alla detrazione finisce per dipendere dall'evanescente concetto di conoscibilità della frode altrui.

Si consegna così il diritto alla detrazione e, quindi, il principio di neutralità ad opinabilissime valutazioni di merito²⁶⁰, si equiparano in tal modo gli organizzatori

²⁶⁰ Detto in altri termini, all'incertezza e all'arbitrarietà più assoluta. Sul tema, CENTORE, *Responsabilità del cessionario nella “frode carosello”*, in *l'Iva*, 2005, n. 6, p. 9, specificava, a fronte delle Conclusioni dell'Avvocato generale, che: “la soluzione del problema concreto, cioè la tutela degli interessi erariali, ritorna, così, sul campo di battaglia”, obiettivo questo che non può essere raggiunto “se non attraverso l'individuazione di elementi fattuali che possano incidere la corazza della buona fede del soggetto coinvolto nella frode”. In ogni caso, continua Centore, “*la conclusione è, come sempre, double face: l'operatore onesto non può ignorare il rischio di coinvolgimento che, almeno a livello indiziario, possa manifestarsi: di conseguenza, deve assumere tutte le misure che consentano di dimostrare, alla bisogna, la propria buona fede. Sull'altro versante, è facile prevedere che il contribuente disonesto si attivi con le contromisure di facciata che consentano di opporre, oltre alla veridicità oggettiva dell'operazione, anche lo scudo della buona fede, almeno di facciata*”. In definitiva, a parte il fatto che, secondo questa impostazione, il contribuente sarebbe chiamato a dare la prova della buona fede (anziché essere l'Ufficio gravato dell'onere di provare l'assenza della stessa), è interessante segnalare come un siffatto atteggiamento non può che indurre l'amministrazione a non scagionare mai nessuno. Si tratta proprio di quello che costantemente accade, con conseguente

della frode a coloro che, tutt'al più, in ragione della loro esperienza, avrebbero dovuto rendersi conto che le particolari condizioni di acquisto avrebbero difficilmente trovato giustificazione in un contesto fiscalmente fisiologico²⁶¹.

In altri termini, la connivenza, quale risulta da valutazione che, quasi sempre, si fonda su elementi indiziari, determina in capo agli operatori lo stesso effetto fiscale, la negazione della detrazione, della correttezza, sulla scorta del principio generale secondo cui “*gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*” (c.d. principio dell'abuso del diritto).

In altri termini, l'acquirente a conoscenza della frode deve considerarsi “concorrente” nel comportamento fraudolento del *missing trader* con grave nocimento alla certezza dei rapporti giuridici e, finanche, con ingenti rischi per la sopravvivenza degli operatori che, in forza del *non potevi non sapere*, assistono increduli alla contestazione sulla detraibilità dell'Iva corrisposta al proprio fornitore²⁶².

La contraddittorietà delle motivazioni della Corte è evidente: nelle premesse essa parte dall'assunto che le operazioni Iva devono essere valutate singolarmente e sulla base di elementi oggettivi ma, poi, inspiegabilmente finisce nelle conclusioni per negare le stesse premesse poste alla base del sillogismo decisivo, sancendo (di fatto) l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di accertare la volontà del soggetto passivo, negando la detrazione qualora risulti in capo a quest'ultimo la consapevolezza della frode altrui.

Ciò significa che, se la scriminante è la non conoscibilità della frode altrui (una sorta di errore di fatto sul fatto che esclude la colpevolezza), il carattere obiettivo delle nozioni di “cessione di beni”, di “soggetto passivo” e di “attività economica” non risulta sufficiente ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione²⁶³.

assoggettamento anche dei contribuenti onesti a pretese che, in molte occasioni, mettono a rischio la loro sopravvivenza.

²⁶¹ Cfr. GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, cit., p. 79 e ss.

²⁶² Cfr. sul tema, BASILAVECCHIA, *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 501 e s.

²⁶³ In senso analogo, con riferimento al caso *Halifax*, cfr. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3101, segnala che “*pur partendo dalla riaffermazione del principio (del tutto condivisibile) per cui un'operazione con le caratteristiche oggettive di un'operazione imponibile deve comunque scontare l'IVA indipendentemente dallo scopo*”.

Sembra quasi che il soggetto passivo sia chiamato a rispondere dell'evasione altrui sulla base di una responsabilità di natura oggettiva, secondo l'antico principio "*qui in re illicita versatur tenetur etiam pro causa*".

Tale tipo di interpretazione, lo si anticipa, non può che essere considerata contraria al principio di proporzionalità vigente nell'ordinamento comunitario.

3.2.11. Il legittimo affidamento del contribuente che adotti, secondo i canoni di prescritta diligenza, misure idonee ad assicurarsi che le sue operazioni non facciano parte di un carosello è meritevole di tutela: il caso *Federation of Technological Industries*.

Con la successiva sentenza resa nel caso C-384/04²⁶⁴, *Federation of Technological Industries e a.*, la Corte affronta l'istanza avanzata dal Governo del Regno Unito di riconoscere un vincolo di responsabilità solidale tra cedente e cessionario, laddove fosse dimostrato che l'acquirente al momento della cessione fosse a conoscenza del fatto o avesse ragionevoli motivi per sospettare che l'Iva dovuta per tale cessione o per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata

La Corte, ha in tale occasione, sancito la legittimità di presunzioni aventi quel tipo di contenuto, a patto che non risultino "*formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria*" dato che, altrimenti, tali presunzioni darebbero luogo, *de facto*, "*ad un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario*" (punto 32 della sentenza) e, in ogni caso, prosegue la Corte "*una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza e di proporzionalità*" (punto 35 della sentenza).

per cui è stata posta in essere, i giudici comunitari giungono alla conclusione (mediata dall'applicazione del principio generale di proporzionalità e dal principio di neutralità specifico dell'IVA) che se una tale operazione è stata effettuata nell'ambito di una fattispecie complessivamente denotata dall'abuso, essa deve essere considerata tamquam non esset ai fini del calcolo del complessivo onere tributario. Si tratta di una conclusione difficilmente compatibile con la premessa".

²⁶⁴ Corte di giustizia, 11 maggio 2006, causa -384/04, *Federation of Technological Industries e a.*

A tale proposito, conclude la Corte, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere da essi ragionevolmente pretesa al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena in cui ricade un'operazione inficiata da frode all'Iva devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro debitore (si veda, in tal senso, sentenza *Optigen*, citata, punto 52).

Il risultato è ancora di garanzia a favore del contribuente che, rispetto alla norma comunitaria, non può essere ritenuto responsabile *tout court* del mancato versamento dell'Iva da parte di un altro soggetto.

In quest'ottica – giusto per chiarire quale debba essere la corretta trasposizione di tali principi nel nostro ordinamento – la repressione delle frodi dovrebbe operare non sul piano dell'accertamento, che inevitabilmente negando il diritto alla detrazione altera la neutralità, ma piuttosto dal lato della riscossione, per il tramite del potenziamento degli strumenti volti al recupero dell'imposta non versata dal cedente (così come avviene nel nostro ordinamento con l'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972).

Peraltro, tali forme di responsabilità solidale per combattere le frodi, possono essere introdotte a condizione che:

- i. vengano indicate nella legge - si tratta di esigenza riconducibile all'attuazione del principio di certezza del diritto- le circostanze che consentano all'amministrazione di presumere che il contribuente non potesse non sapere dell'esistenza di una frode Iva (diversamente opinando, la responsabilità in solido si trasformerebbe in responsabilità oggettiva);
- ii. gli elementi presuntivi individuati per via legislativa (questa necessità è connessa primariamente al rispetto del principio di proporzionalità) non siano tali da rendere nei fatti impossibile la prova contraria (la responsabilità in solido anche in tal caso assumerebbe le sembianze della responsabilità oggettiva).

Perché, in presenza di una norma siffatta, siano rispettati gli anzidetti principi generali, occorre che gli operatori abbiano piena coscienza di quali siano gli elementi da monitorare e possano, nel contempo, avere la ragionevole certezza che, vigilando

sulle variabili individuate dal legislatore, l'amministrazione non potrà agire per il recupero dell'imposta in conseguenza dell'inadempimento del terzo.

Tali garanzie, come avremo modo di verificare, non sono previste in caso di disconoscimento del diritto alla detrazione.

3.2.12. Contraddizioni interne e paradossi: la mera consapevolezza dell'altrui frode è equiparata alla complicità nella frode e sbarrata la strada all'esercizio del diritto a detrazione (caso Axel Kittel e Recolta Recycling).

L'occasione per lo sviluppo dell'indagine sulla responsabilità del soggetto che partecipa alla frode viene data dalla sentenza resa nei procedimenti riuniti C-439/04, *Axel Kittel* e C-440/04, *Recolta Recycling*), che rappresenta un vero e proprio *leading case* sul tema.

Vale la pena di presentare brevemente i fatti di causa, quali indicati ai punti 10-17 della sentenza.

Si è di fronte in questo caso a due tipiche frodi "carosello" all'Iva.

La prima, era una frode, che secondo le definizioni tanto care al giudice nazionale, potremmo definire per "operazioni oggettivamente inesistenti". Segnatamente, era stato accertato da parte dell'Amministrazione fiscale che la società anonima *Ang Computime Belgium* (in proseguito, "Computime") aveva scientemente partecipato a una frode all'Iva del tipo "carosello" attraverso l'acquisto e la rivendita di componenti informatici, il cui fine consisteva nel recupero, una o più volte, dell'importo Iva fatturato da fornitori per una sola e medesima merce, e che le cessioni alla *Computime* erano fittizie. Su tale base era stata negata a quest'ultima il diritto alla detrazione dell'Iva versata sulle predette cessioni (che pare di capire fossero meramente cartolari).

La seconda frode prevedeva, invece, l'interposizione fittizia di un soggetto, un tale *Sig. Aillaud*, che rivestiva il ruolo di *missig trader* (siamo di fronte a un tipico caso che la Corte di Cassazione definirebbe relativo ad "operazioni soggettivamente inesistenti").

Il meccanismo fraudolento si svolgeva nel seguente modo: una società, *Auto-Mail*, vendeva 16 auto al sig. *Aillaud*, imprenditore individuale, il quale cedeva i mezzi a *Recolta Recycling SPRL* (di qui in avanti, *Recolta*) senza versare l'Iva

ottenuta in rivalsa. Recolta cedeva poi le auto senza applicazione dell'Iva in forza di dichiarazione di intento alla medesima società Auto-Mail (punto 14). Dagli atti di causa emergeva che i primi due soggetti avevano costituito il meccanismo di frode alla totale insaputa di Recolta, che non si era nemmeno resa conto di essere implicata in un ampio meccanismo di frode.

Dalla ricostruzione dei fatti, emerge con evidenza la diversa posizione dei soggetti: da un lato, è pacifico che Computime non era meramente a conoscenza della frode ma che vi abbia addirittura partecipato consapevolmente; dall'altro lato, è, invece, assodato (e confermato dall'esito del giudizio penale svoltosi nel frattempo), che Recolta non è coinvolta nella frode Iva.

Va segnalato, infine, che in entrambe le cause è stata contestata la nullità dei contratti in forza delle disposizioni del codice civile belga: pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, il diritto alla detrazione doveva essere negato, poiché da un accordo nullo non possono scaturire effetti giuridici, quali la detrazione dell'Iva.

L'Avvocato generale Colomer, nelle conclusioni²⁶⁵, distingue in relazione all'ipotesi in cui il soggetto passivo sia consapevole della frode tra la posizione di: (i) colui che pur essendo a conoscenza, si tiene ai margini dell'accordo illecito, senza trarne alcun vantaggio e (ii) *colui che intervenga nella truffa, ricevendone un illecito beneficio* (par. 40 delle conclusioni).

In relazione al primo soggetto, osserva Colomer, il diritto alla detrazione non può essere negato. Come affermato in *Optigen*, un'attività non perde la propria liceità economica per il fatto che colui che la esercita sappia che sta contrattando con un altro imprenditore mosso da fini fraudolenti, sicché tale operazione, assoggettata ad Iva, fa nascere il conseguente diritto alla detrazione²⁶⁶. Del resto, la sentenza

²⁶⁵ Ci si riferisce alle conclusioni presentate il 14 marzo 2006 nelle cause riunite C-349/04 e C-440/04, *Kittel e a.*

²⁶⁶ Dello stesso avviso, la Commissione delle Comunità europee, a sua volta intervenuta, che ha ritenuto che “*la cessione di beni a favore di un soggetto passivo che abbia stipulato il contratto in buona fede, ignorando la frode commessa dal dante causa, costituisce cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, da cui sorge il diritto alla deduzione ai sensi dell'art. 17, n. 2, della Direttiva medesima, e il principio di neutralità di detta imposta osta a che venga negato al soggetto passivo il diritto alla deduzione dell'IVA, a causa di una norma di diritto nazionale che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per causa illecita perseguita dall'alienante*” (punto 37 della sentenza *Kittel*) e a.). La soluzione non dovrebbe essere diversa “*qualora la causa illecita del contratto di compravendita, che ne comporta la nullità*

Optigen ha ribadito che il diritto a detrazione opera indipendentemente dal fatto che sia stata versata l'Iva dovuta per altri negozi precedenti o successivi (punto 54 della sentenza *Optigen*).

Pertanto, il comportamento dell'obbligato "sleale", che non comunica al Fisco l'imbroglio, genera diverse conseguenze²⁶⁷, ma mai quella di vanificare una regola fondamentale del regime dell'Iva, ossia quella secondo cui in ciascuna fase del processo di produzione o di distribuzione, l'onere fiscale si applica sottraendo all'Iva dovuta quella sostenuta negli stadi precedenti (par. 44). In definitiva, se il diritto di detrazione venisse negato al soggetto passivo che si inserisce in un circuito, nel quale, senza il suo concorso o il suo consenso, un altro partecipante non versa quanto percepito, si spezzerebbe la catena e verrebbe meno l'obiettività, vanificando così l'obiettivo proclamato fin dalla Prima Direttiva di gravare il commercio di un'imposta generale sui consumi. In tale situazione non vi sono artifici orditi per eludere il pagamento, bensì normali transazioni e, pertanto, attività economiche ai sensi della Sesta Direttiva, nelle quali si inserisce un comportamento fraudolento (par. 60 delle conclusioni).

Alla luce delle osservazioni svolte, l'Avvocato generale conclude affermando che *"quando il contribuente ignora di trovarsi calato in un disegno più ampio, inteso all'elusione dell'obbligo fiscale, oppure, pur essendone a conoscenza, si tiene ai margini dell'accordo illecito, il suo diritto a deduzione non viene meno"*.

Dall'ipotesi sopra esaminata, occorre tenere distinta quella in cui tutti i soggetti coinvolti nell'operazione partecipano all'accordo fraudolento: in tal caso l'operazione è realizzata con l'unico scopo di creare fittiziamente il diritto reclamato, in modo da assicurare un guadagno ingiusto²⁶⁸.

assoluta secondo l'ordinamento interno, sia una frode all'IVA nota ad entrambi i contraenti, a meno che non risulti acclarato che l'esercizio del diritto alla deduzione costituisce un uso illecito del diritto da parte dell'acquirente" (punto 38 della sentenza citata).

²⁶⁷ Ad esempio, quella di renderlo responsabile del mancato versamento (cfr. par. 46 delle conclusioni dell'Avvocato generale nel caso *Kittel*).

²⁶⁸ Per un'analisi critica della sentenza, cfr. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1630; CARDILLO, *Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni "carosello"*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 246; CENTORE, *La detrazione IVA ai confini dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 1110; ID., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*, in *Riv. giur. trib.*, p. 843-845; ID., *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 108; ID., *Equilibrio tra forma e sostanza nel sistema dell'IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 327; COVINO,

In tale situazione, in cui uno dei partecipanti non trasferisce all'Erario l'imposta fatturata e l'altro detrae quella pagata, si realizza un abuso del diritto, in quanto si utilizza una norma giuridica (l'art. 17 della Sesta Direttiva) per ottenere un profitto contrario alla finalità di quest'ultima; ossia, viene posta in atto un'operazione non conforme alle ordinarie condizioni commerciali, con l'intento di ottenere un lucro indebito²⁶⁹ (cfr. par. 50 delle conclusioni).

Oltre al fatto che il titolare della deduzione sia al corrente dell'inganno, sembra indispensabile, ai fini della negazione del diritto alla detrazione per aver il soggetto abusato del proprio diritto, che vi sia un vero e proprio accordo con gli altri partecipanti, di modo che il contratto, privo di autonomo contenuto economico, non costituisce altro che la giustificazione simulata del beneficio.

In pratica secondo l'Avvocato generale, il contribuente può essere tacciato di frode (sia pur a livello di "concorso"), o comunque di *esercizio abusivo di un diritto*, soltanto se dall'illecito altrui abbia tratto (o tentato di trarne) un *profitto*.

La Corte di giustizia, come noto, non ha seguito tali indicazioni, sancendo, per la prima volta, che la partecipazione alla frode può aversi anche soltanto da parte di chi sappia o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto prendeva parte ad un'operazione che si iscriveva in una frode Iva, "indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio della vendita dei beni" (punto 56 della sentenza).

La sentenza in oggetto, oltre a porsi in contrasto con i precedenti insegnamenti della stessa Corte di giustizia, contiene evidente contraddizioni

La responsabilità solidale IVA e le contestazioni da "abuso del diritto alla detrazione" Iva tra differenze sanzionatorie e di competenza territoriale, in Dial. Trib., 2012, p. 394; FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in Riv. dir. trib., 2006, p. 231; MARELLO, *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2008, II, p. 24; MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib., 2010, p. 427; SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*, in Riv. giur. trib., 2006, p. 385.

²⁶⁹ Il lucro indebito, in caso di frodi non consiste in un vantaggio fiscale (come avviene di norma in ipotesi di abuso del diritto), bensì in un vantaggio economico-concorrenziale connesso alla riduzione del prezzo dei beni coinvolti nelle frodi (con conseguente violazione della neutralità concorrenziale).

interne²⁷⁰ e, a ben vedere, si pone in aperto contrasto con il principio di certezza del diritto e proporzionalità delle misure antifrode.

Esaminiamola più nel dettaglio.

La Corte premette che:

- i) le “nozioni di cessioni di beni”, “soggetto passivo” e “attività economica” hanno carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (punto 41 della sentenza);
- ii) l’obbligo, da parte dell’amministrazione finanziaria, di effettuare indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune Iva di garantire la certezza del diritto e di agevolare operazioni inerenti all’applicazione dell’imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell’operazione di cui trattasi (punto 42);
- iii) è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l’Iva pagata a monte, stabilire se l’Iva dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive sia stata versata o meno all’Erario (punto 49);
- iv) in un contesto impositivo caratterizzato dal principio di neutralità, non può essere consentita “una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite”, sicché “la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all’imposizione”, operando essa deroga esclusivamente in situazioni specifiche nelle quali, “a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito” (punto 50);

Ribaditi i suddetti concetti, già presenti nella sentenza *Optigen*, la Corte conclude che, il sistema Iva non consente di negare la detrazione a chi, in buona fede, sia ignaro della macchinazione del venditore. Infatti, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della Sesta Direttiva costituisce parte integrante del

²⁷⁰ Le premesse da cui muove la Corte nel proprio ragionamento logico-giuridico sono sconfessate dalle conclusioni alle quali la stessa perviene, come avremo modo di illustrare nel proseguo.

meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (punto 47 della sentenza). Inoltre, nella sentenza *Kittel e Recolta Recycling* si statuisce l'irrilevanza, ai fini della detrazione dell'Iva, del fatto che l'acquisto sia stato effettuato direttamente da chi ha commesso la frode (il *missing trader*, quindi) oppure all'interno di una filiera laddove un operatore, che non è il dante causa del soggetto che detrae, non abbia versato l'Iva con intendimenti fraudolenti.

Per contro, afferma la Corte, *i criteri oggettivi su cui si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti in caso di frode fiscale perpetrata dallo stesso soggetto passivo (...) poiché gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario* (punti 53 e 54 della sentenza).

In altri termini, al fine di negare il diritto alla detrazione in ipotesi di frodi, la Corte invoca il principio del divieto dell'abuso del diritto, affermando che l'Amministrazione tributaria può negare il diritto alla detrazione, qualora accerti, sulla base di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo.

Giunti a questo punto, è evidente che, come già osservato nel caso *Optigen*, il ragionamento della Corte è viziato da una forte contraddizione: quest'ultima, infatti, (i) dapprima afferma che il sistema delle deduzioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche e che la neutralità dell'imposizione fiscale deve essere garantita per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo e dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva; (ii) aggiunge, inoltre, la Corte che le nozioni di "attività economica", "soggetto passivo" e "cessione di beni e prestazioni di servizi", che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della Sesta Direttiva, hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati di cui trattasi, ma poi, inspiegabilmente (iii) conclude affermando che il diritto alla detrazione, in relazione ad operazione per le quali l'Iva è pacificamente dovuta, può essere negato proprio alla luce degli scopi perseguiti dai soggetti passivi nel porre in essere le operazioni stesse.

Tralasciando per un attimo i suddetti profili ricostruttivi, dobbiamo concentrarci su quello che è il vero elemento di novità della sentenza in rassegna, ossia l'equiparazione, da parte dei giudici comunitari, del cessionario che sapeva o avrebbe dovuto riconoscere che il proprio incauto acquisto si iscriveva in una frode all'Iva agli autori della frode, arrivando a negare anche in capo al primo il diritto alla detrazione dell'imposta.

In altri termini, la Corte statuisce perentoriamente chi *non poteva non sapere* collabora, in ragione di tale consapevolezza, con gli organizzatori della frode e, dunque, partecipa²⁷¹ a tutti gli effetti alla frode stessa divenendone complice, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni acquistati (punto 56 della sentenza).

Si tratta, la circostanza non può sfuggire, di un tipo di complicità tutt'affatto peculiare che prescinde da ogni compartecipazione soggettiva al nesso causale che produce l'evento danno (esistenza di contatti, di carattere commerciale o non, con chi ha ordito l'inganno, ottenimento di un beneficio dalla rivendita dei beni acquistati all'interno della catena)²⁷².

Questa netta scelta di campo – chi *non può non sapere*, ponendosi quindi in uno stato di “buona fede temeraria”²⁷³ per il suo incauto acquisto, poiché non ha vigilato a sufficienza sulla condotta altrui, è complice di chi ha organizzato l'inganno – impone tuttavia una chiara determinazione delle circostanze che inducano a ritenere che un determinato soggetto non potesse non essere a conoscenza della frode.

Ma sul punto la Corte nulla dice. Essa, infatti si limita, ad affermare in modo tautologico che la consapevolezza della frode altrui dovrebbe desumersi da non meglio precisati “elementi oggettivi” (punto 59) e che ha diritto a poter legittimamente contare sulla liceità degli acquisti chi abbia messo in atto tutti gli

²⁷¹ Una sorta di partecipazione psicologica.

²⁷² Così GIOVANARDI, *Frodi Iva*, cit., p. 108.

²⁷³ L'utilizzo dell'espressione per dar conto della situazione di chi non ha adottato tutte le misure che si potevano da lui pretendere si deve a MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788.

accorgimenti che si possano “ragionevolmente” pretendere da un operatore economico avveduto²⁷⁴.

A ben vedere, in tale sentenza della Corte è prevalso, sull’esigenza di certezza e sullo stesso principio di neutralità dell’imposta, l’obiettivo di rendere più difficile la realizzazione delle frodi (punto 58).

La Corte ha utilizzato nella sentenza in commento proprio lo strumento che l’Avvocato generale Maduro nella sentenza *Optigen* aveva affermato che non si potesse utilizzare al fine di combattere le frodi, ossia la negazione del diritto alla detrazione. In questo modo, a nostro avviso si è trasferito il peso del problema dalle autorità tributarie al settore privato, a danno del commercio legale e del corretto funzionamento del sistema dell’Iva.

Giunti a questo punto, **il diritto alla detrazione viene degradato a mero interesse legittimo del soggetto passivo, tutelato se ed in quanto quest’ultimo non incappi (magari incautamente) in una frode all’Iva organizzata da altri.**

Ciò significa, e non può che significare, che la neutralità dell’imposta è irrimediabilmente compromessa se solo si considera, che dalla sentenza *Kittel* e *Recolta Recycling*, come sopra anticipato, non si riescono a desumere indicazioni univoche e dotate di una qualche consistenza in merito ai comportamenti da assumere per evitare di vedersi contestare il diritto alla detrazione; in tal modo, lungi dal fornire indicazioni che possano indirizzare il comportamento degli operatori economici nello svolgimento delle proprie attività all’interno del mercato comune, i giudici comunitari introducono elementi ulteriori di incertezza, finendo per assoggettare a rischi elevati gli operatori che svolgano la loro attività in settori ad alta densità di frode, in totale spregio del principio di certezza del diritto e del principio di proporzionalità.

²⁷⁴ Cfr. sul tema, cfr. MARELLO, *Prove impossibili e repressione delle frodi Iva nella prospettiva del giudizio di merito*, in *Giust. Trib.*, 2009, p. 473, il quale, osserva, a commento delle sentenze *Optigen* e *a. e Kittel* e *Recolta Recycling*, che “a fronte di una apparente solidità, tale ricostruzione giurisprudenziale si dimostra di difficile applicazione concreta: quali sono gli obblighi che possono essere richiesti al contribuente perché questi dia prova della propria buona fede? Quale è l’estensione di tale dovere di informazione?”. Occorrerebbe distinguere, continua l’A. sempre a p. 473 – “tra operazioni di scarso valore ripetute con frequenza (...) e operazioni di rilevante valore. Poi, ancora, andrebbe distinta la contrattazione continuativa con una controparte usuale da quella avvenuta sporadicamente e occasionalmente”. Di qui le conclusioni: “per le operazioni ripetute, di scarso valore e con controparte variabile, non mi pare si possa richiedere nulla più di una diligenza minimale, mentre si può richiedere una maggiore diligenza per le operazioni di rilevante valore”.

Vi è, infine, un ultimo aspetto che occorre sottolineare: ai fini della risoluzione del caso, la Corte invoca il principio generale secondo il quale gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario.

Tuttavia, precisa la Corte, il contribuente può essere tacciato di frode (sia pure a livello di “concorso”) anche qualora dall’illecito non abbia tratto alcun profitto, né fiscale né economico.

In tal modo la Corte - pur partendo dalla premessa generale che l’applicazione del diritto comunitario non possa essere invocata abusivamente-, si discosta, al momento di trarne le debite conclusioni, (i) sia dai principi dalla stessa affermati nell’ipotesi di abuso del diritto (ii) sia dalle stesse indicazioni fornite nel caso di specie dall’Avvocato generale Colomer.

Segnatamente, quest’ultimo rileva che: *“La situazione nella quale uno dei partecipanti non trasferisce all’erario l’imposta fatturata e l’altro detrae quella pagata comporta un abuso del diritto, in quanto si utilizza una norma giuridica (l’art. 17 della Sesta Direttiva) per ottenere un profitto contrario alla finalità di quest’ultima; viene posta in atto un’operazione non conforme alle ordinarie condizioni commerciali, con l’intento di ottenere un lucro indebito”* (par. 50 delle conclusioni). Pertanto, il soggetto passivo per poter essere chiamato a rispondere della frode altrui deve aver tratto dalla stessa (o tentato di trarne) un profitto.

Dal quadro sopra delineato emerge, inoltre, che la sentenza *Axel Kittel*, a differenza della sentenza *Halifax*, non richiama né i principi di certezza del diritto, né la prevedibilità dei doveri dell’operatore economico, né il principio di proporzionalità, né la nozione di vantaggio indebito²⁷⁵.

Si ritiene, tuttavia, che tali principi cardini dell’ordinamento comunitario debbano trovare applicazione anche nei casi come quelli in esame, tanto più che sotto il profilo della colpevolezza, è ben più grave il comportamento abusivo (oggetto della sentenza *Halifax*) che non una conoscenza meramente potenziale dell’altrui illecito (considerata nella sentenza *Axel Kittel*)²⁷⁶.

²⁷⁵ Come rilevato anche da MOSCHETTI, Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva, cit., p. 13 e ss.

²⁷⁶ Nel caso dell’abuso del diritto, infatti, il soggetto passivo scientemente e volontariamente, dietro l’apparente osservanza delle prescrizioni della norma, struttura le proprie operazioni in modo da poter

Il divieto di abuso del diritto, costituisce, ad oggi, l'arma di contrasto ai fenomeni elusivi generati dalla creazione artificiosa delle condizioni per esercitare i diritti sanciti dalla normativa comunitaria Iva (ad esempio il diritto alla detrazione). Pertanto, anche nel caso delle frodi carosello, il diritto alla detrazione dell'acquirente non potrà venire negato solo perché esercitato nell'ambito di operazioni inserite all'interno di una frode: esso dovrà, invece, considerarsi legittimo, a meno che non risulti esercitato abusivamente.

Né per il contrario, si può risolvere il problema delle frodi qualificando l'Iva che l'acquirente della merce si trova costretto a corrispondere come una sanzione, e ciò per l'evidente ragione che, nel silenzio legislativo, tale penalità si configgerebbe come impropria, e quindi come posta in violazione del principio di legalità *nullum crimen sine lege*.

3.2.13. Le successive evoluzioni giurisprudenziali. Il caso Teleos.

Nel caso *Axel Kittel* abbiamo visto che la Corte, pur sottolineando la necessità di tutelare il legittimo affidamento degli operatori economici sulla liceità delle operazioni e quindi sul riconoscimento del diritto di detrazione, afferma che la "buona fede" di tali soggetti non può essere semplicemente identificata con l'ignoranza sull'appartenenza al meccanismo fraudolento, ma è necessario che questi ultimi, sulla base di un generale quanto evanescente dovere di diligenza, adottino "tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere" per evitare di acquistare beni sul cui trasferimento, in un passaggio precedente o successivo, non sia stata versata l'Iva.

La Corte, quindi, non attribuisce alcuna rilevanza al beneficio che una società possa o meno averne tratto, richiedendo ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione la prova che il soggetto passivo si è comportato in modo diligente e che non conosceva (e non avrebbe potuto conoscere) di essere inserito in una catena fraudolenta: in questo modo il diritto di detrazione non viene più esclusivamente

ottenere un vantaggio fiscale contrario allo spirito del sistema. Il soggetto consapevole (o potenzialmente consapevole), invece, semplicemente omette di astenersi da un incauto acquisto che, secondo la giurisprudenza, viola un generico dovere di diligenza nei rapporti commerciali.

ricollegato al verificarsi degli elementi oggettivi, ma viene dato rilievo all'elemento soggettivo dell'assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente.

Abbiamo già rilevato che l'esito interpretativo fornito dai giudici comunitari nel caso sopradescritto si rivela in contrasto con i principi, che pure la Corte enuncia costantemente, di certezza del diritto e di proporzionalità²⁷⁷.

L'orientamento sopra descritto trova nuovi elementi ricostruttivi nella successiva sentenza *Teleos*²⁷⁸, nel quale la Corte di giustizia è chiamata a pronunciarsi sull'applicazione del regime di non imponibilità, *rectius* di esenzione, a seguito di cessioni intracomunitarie con spedizione dei beni fuori dal territorio dello Stato, allorché la spedizione, affidata ufficialmente al cessionario non residente, sia risultata inattuata a seguito di prove false addotte dal cedente, senza che questi sapesse o fosse tenuto a sapere della fittizietà delle stesse²⁷⁹.

La pronuncia riguarda sostanzialmente la questione relativa ai riflessi fiscali che scaturiscono dall'affidamento che il cedente ripone nella liceità dei comportamenti del cessionario e nella veridicità dell'apparenza giuridica e materiale da quest'ultimo creata, in relazione alla rilevanza della buona fede quale limite della propria responsabilità²⁸⁰.

Il problema si sostanzia, allora, nell'equa distribuzione dei rischi tra il fornitore-cedente e l'Amministrazione finanziaria e sulla compatibilità di suddetto riparto con i principi generali dell'Ordinamento giuridico comunitario, tra i quali,

²⁷⁷ Principi questi ultimi che, forse, sono stati valorizzati con maggior convinzione nella sentenza *Federation of Technological Industries e a.*, laddove la questione non atteneva, come abbiamo visto, alla configurazione dei limiti entro i quali può ritenersi legittimamente esercitato il diritto alla detrazione, quanto piuttosto alla necessità che le presunzioni legali su cui si impernano i meccanismi di responsabilità solidale non siano strutturate in modo tale da impedire al contribuente di fornire la prova contraria.

²⁷⁸ Corte di giustizia, 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos*.

²⁷⁹ La sentenza *de qua* condivide con i pronunciamenti dei giudici comunitari che si sono occupati di frodi carosello (*ex multis*, Corte Giust., 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, *cit.*; Id., 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04, C-440/04, *cit.*) la medesima conclusione di fondo, ossia la rilevanza della buona fede del contribuente estraneo alla frode fiscale.

²⁸⁰ Per un commento della sentenza, CENTORE, *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1303; MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788.

necessariamente, quelli di proporzionalità (punto 52 della sentenza)²⁸¹ e di certezza del diritto (punto 48 della sentenza)²⁸².

Pertanto, al fine di stabilire se il recupero dell'Iva in capo al cedente sia legittimo occorre verificare se vi sia stata una perdita di entrate (e, quindi, un vantaggio fiscale in capo al contribuente), giacché, se tale perdita (vantaggio) non sussiste, non può nemmeno ipotizzarsi che vi sia stata frode (oppure, per le stesse ragioni, abuso). In altri termini, la presa d'atto dell'assenza del rischio di perdita di entrate confina l'elemento soggettivo all'irrelevanza, consentendo all'analisi di incentrarsi unicamente ed esclusivamente sugli elementi oggettivi delle operazioni effettuate dai contribuenti²⁸³.

Sul punto la Corte di giustizia ribadisce che *“Le nozioni di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi e la loro qualificazione sia effettuata in base ad elementi oggettivi, quale l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi fra Stati membri”*.

Il momento “oggettivo” dell'indagine conduce quindi ad un primo esito: vi è stata una perdita di entrate per l'Erario inglese, giacché le cessioni non sono intracomunitarie, non essendo mai uscita la merce dal territorio britannico. Ciononostante, non ne deriva automaticamente la legittimità del recupero dell'Iva in capo al cedente, giacché le azioni di contrasto alle frodi iva non devono intaccare il

²⁸¹ In relazione al principio di proporzionalità, occorre ricordare che la Corte ha già avuto modo di dichiarare, al punto 46 della sentenza *Molenheide e a.*, citata, che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono avere ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa.

²⁸² Per quanto riguarda il principio di certezza va ricordato che esso si impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone.

²⁸³ In tal senso, MARELLO, *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, cit., p. 33-34, il quale così sintetizza lo schema adottato dalla Corte: *“perdita di entrate – eventualità di frode o abuso – indagine sulla eventuale mala fede del contribuente – negazione degli effetti tipici della fattispecie”*. Se non c'è perdita di entrate, non c'è nemmeno frode o abuso, sicché dovranno attribuirsi alle fattispecie gli effetti che derivano dalla natura oggettiva delle prestazioni, non potendo, il caso *Collée* (Corte di giustizia, 27 settembre 2007, causa C-146/05) insegnare, prevalere i requisiti formali su quelli sostanziali. Analogamente, CENTORE, *Forma e sostanza nelle frodi Iva*, cit., p. 3517-3518.

principio di neutralità del tributo e, come già anticipato, devono assicurare in ogni caso il rispetto dei principi di certezza e proporzionalità.

Secondo il percorso logico seguito dai giudici, una volta verificata la presenza degli elementi oggettivi, nel caso in cui la questione determini una perdita di entrate fiscali per l'Erario, occorre indagare anche la buona fede del cessionario o committente, la quale si pone come elemento ulteriore, in una posizione indipendente dall'elemento oggettivo²⁸⁴.

Il rispetto del principio di certezza del diritto comporta, come suo corollario, che il mancato versamento dell'imposta non possa essere addebitato al soggetto passivo in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di scongiurare, attraverso un'idonea diligenza, la sua partecipazione alla frode ordita da terzi²⁸⁵.

Il punto critico di tale orientamento risiede nell'elemento della "conoscibilità" della frode. La Corte, infatti, per considerare in buona fede il soggetto passivo richiede che costui sia consapevole che sia l'operazione da lui posta direttamente in essere sia le operazioni a monte e a valle della propria non costituiscano una frode. Ne deriva che la diligenza commerciale che viene richiesta al fornitore non è definibile aprioristicamente, ma è suscettibile di essere valutata in relazione ai singoli casi concreti²⁸⁶.

Conseguenza immediata è il fatto che ci veniamo a trovare di fronte all'emergere della figura del "contribuente-investigatore", su cui grava un onere di indagine tutt'altro semplice da assolvere al fine di assicurarsi l'insorgenza del diritto di detrazione²⁸⁷. I vari elementi che potrebbero assurgere ad indicatore di frodi,

²⁸⁴ I giudici nazionali, invece, nella loro ricostruzione assumono che la buona fede agisca sull'elemento oggettivo, con la conseguenza che in caso di mala fede del soggetto non si considererebbe realizzata l'operazione.

²⁸⁵ Si veda De Flora, *Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 20.

²⁸⁶ Cfr., Centore, *Alla ricerca della prova «formale» delle cessioni intracomunitarie*, in *Corr. trib.*, 2008, 150 ss..

²⁸⁷ Per dare la misura del grado di inconsapevolezza delle difficoltà che l'individuazione di criteri amplissimi ed evanescenti generano negli operatori, con buona pace del principio di certezza del diritto, basta fare riferimento alle conclusioni dell'Avvocato generale Kokott, presentate l'11 gennaio 2007, in relazione al caso *Teleos*, citato. L'impostazione poco attenta alla tutela della libertà di intraprendere si desume fin dal par. 4, laddove si specifica che "si pone anche la questione di chi debba assumersi il rischio di azioni fraudolente di un terzo soggetto: il socio in affari di quest'ultimo

infatti, presentano criticità al momento della valutazione effettiva. Si pensi alla verifica della corrispondenza della partita Iva: tale adempimento dovrebbe ritenersi sproporzionato se richiesto nei confronti di cessioni con un valore modesto e controparti numerose e variabili; ma anche nel caso di un numero ristretto di fornitori con cui si commercializza, diventerebbe eccessivamente oneroso se fosse richiesto al soggetto di effettuare un monitoraggio costante della partita Iva e non, invece, solamente in occasione della prima operazione.

Parimenti il requisito della solvibilità, generalmente idoneo nell'identificazione di società cartiere, costituisce un onere molto variabile a seconda del grado di indagine richiesto²⁸⁸. Il prezzo assume decisamente un ruolo fondamentale nell'analisi in oggetto; tuttavia, anche in questo caso sorgono nella determinazione delle soglie di prezzo entro cui considerare anomala la transazione. Mentre nel Regno Unito si considera giustamente anomalo il prezzo che si pone al di sotto di quello più basso normalmente praticato sul mercato, in Italia invece viene riconosciuto anomalo il prezzo che si pone sotto la media dei prezzi praticati: tuttavia, per definizione la media si pone al centro dell'insieme dei valori riscontrati nel settore per cui non dovrebbe essere considerato anomalo quel valore che, pur ponendosi sotto la media, rientra comunque nel *range* dei prezzi medi praticati. Il fattore della conoscibilità, pertanto, determina un'area grigia in cui si va dal rischio di porre oneri sproporzionati in capo al contribuente all'eventualità invece di svalutare e rendere irrilevante nei fatti tale elemento.

L'ulteriore questione che emerge dalla rilevanza attribuita al criterio soggettivo della buona fede riguarda l'onere posto in capo al soggetto passivo di conoscere sull'assenza non solo di frodi proprie, relative all'operazione di cui fa parte, ma anche di frodi altrui, relative alle operazioni effettuate a valle o a monte nella catena commerciale. Le numerose incertezze che possono rendere impossibile per il contribuente di escludere con certezza l'esistenza di una frode sulle operazioni effettuabili potrebbero tradursi, nel rispetto più rigoroso delle indicazioni fornite

che agisca in buona fede o lo Stato". L'Avvocato generale Kokott considera dunque possibile che un privato in buona fede debba rispondere per le azioni fraudolente di un terzo, e ciò perché, evidentemente, si è macchiato di una colpa, quella di aver intrattenuto con lui rapporti d'affari.

²⁸⁸ La verifica della solvibilità potrebbe essere limitata alla verifica sull'assenza di protesti o azioni esecutive a carico della controparte, o invece potrebbe essere molto ampia richiedendo addirittura di indagare sulla solvibilità immediata o nel medio termine.

dalla Corte, in un immobilismo dell'attività economica, conducendo il soggetto all'astensione dalle transazioni in cui sussisterebbe il rischio di non vedersi riconosciuto il diritto di detrazione. La questione sulla conoscibilità della frode e quindi sul riconoscimento della buona fede del contribuente, può pertanto riassumersi nella necessaria ripartizione del rischio di azioni fraudolente fra l'Erario ed i soggetti passivi; se si può ritenere pacifico che la responsabilità ricada sui soggetti quando ne venga provata la partecipazione diretta, il problema si pone ove l'Amministrazione finanziaria abbia difficoltà nel fornire la suddetta prova. Il rischio che si presenta in tali casi è quello di imputare le conseguenze di operazioni fraudolente a soggetti realmente estranei al meccanismo che, peraltro, non possiedono alcun controllo diretto sulle transazioni oggetto della frode.

Alla luce di quanto sopra riportato, è evidente che il contribuente sarebbe chiamato in questi casi a rispondere a titolo di responsabilità oggettiva: infatti, l'impossibilità di rendersi conto della frode sarebbe dimostrata non dall'assenza di colpa, ma dalla prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il coinvolgimento in operazioni commerciali sospette, adottando un idoneo sistema di vigilanza e prevenzione.

Conclusione che non sembra in linea con il principio di proporzionalità, tenuto conto che la stessa Corte di giustizia ricorda come il rischio fiscale della frode altrui non possa gravare interamente sul contribuente²⁸⁹. Ne consegue che è proprio la ragionevolezza cui accenna la Corte a far ritenere sufficiente che il contribuente dimostri di essersi comportato, nelle circostanze concrete, con la diligenza – non del *bonus pater familiae* ma – qualificata, che può essere richiesta ad un operatore del settore merceologico cui appartiene, nei limiti, naturalmente, per cui *ad impossibilia nemo tenetur*²⁹⁰.

²⁸⁹ Dello stesso avviso l'Avvocato generale Kokott, che al par. 74 delle conclusioni afferma: “È vero che l'obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva-garantire l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi - può giustificare restrizioni alla libera circolazione delle merci. L'idea sostenuta dagli Stati membri è sì idonea ad evitare la riduzione del gettito fiscale dovuta a condotte criminali, tuttavia essa comporta un'inadeguata ripartizione dei rischi fra venditore ed erario dovuti alla condotta criminale di un soggetto terzo ed è pertanto contraria al principio di proporzionalità”.

²⁹⁰ MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, cit.

3.2.14. Chiarimenti in punto di ripartizione dell'onere della prova: la sentenza Mahagében – Dávid.

La Corte di Giustizia, nelle cause riunite C-80/11, C-142/11, (Mahagében - Péter Dávid) ha affrontato due importanti questioni: la prima riguardante il soggetto su cui grava l'onere della prova nei giudizi di frode e la seconda riguardante l'individuazione degli "elementi oggettivi" sulla cui sussistenza dovrebbe fondarsi la dimostrazione della consapevolezza della frode altrui, al fine della negazione del diritto alla detrazione²⁹¹.

Nel primo caso, l'impresa ungherese Mahagében kft (di qui in avanti Mahagében) intendeva detrarre dall'importo dell'imposta di cui era debitrice l'Iva che aveva pagato al suo fornitore a fronte degli acquisti di vari quantitativi di tronchi di acacia non lavorati.

Il fornitore aveva emesso fatture sulla base della cessione di tali beni e aveva conseguentemente corrisposto all'Erario l'Iva che la società gli aveva versato. Quest'ultima, a sua volta, aveva esercitato il diritto a detrazione.

Tuttavia, in occasione di un controllo fiscale presso il fornitore, l'Amministrazione fiscale ungherese ha constatato, in particolare, che il quantitativo di tronchi di acacia di cui il fornitore disponeva, secondo i dati contabili, al momento delle vendite effettuate alla società ungherese, non era sufficiente per effettuare le cessioni fatturate.

Posto che le fatture presentate dalla società non riflettevano le circostanze reali di tali cessioni, l'Amministrazione fiscale ha negato la detrazione dell'imposta: secondo il fisco ungherese, la società cessionaria non avrebbe agito con la "*dovuta diligenza*", non avendo verificato se il cedente fosse un soggetto passivo esistente e se disponesse dei beni che la società aveva l'intenzione di acquistare (punto 19).

Mahagében impugnava il provvedimento impositivo eccependo di aver adottato comportamento diligente, avendo controllato che la società cedente fosse registrata, che disponesse di un numero di identificazione fiscale ed essendosi

²⁹¹ Nello stesso filone interpretativo si inseriscono anche Corte di Giustizia, 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Gábor Tóth*; ID., 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*; ID., sentenza 27 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR*; ID., sentenza 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; ID., sentenza 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*.

sincerata della qualità e della quantità della merce compravenduta al momento della ricezione della stessa presso la propria sede (punto 20).

La seconda causa sottoposta al giudizio della Corte riguardava invece il sig. Dávid, che aveva svolto dei lavori di costruzione in attuazione di un contratto d'appalto e che dichiarava, nel corso di un controllo fiscale, di aver fatto realizzare le opere ad un subappaltatore, tale sig. Maté. Quest'ultimo, tuttavia, non disponeva degli operai e dei mezzi necessari e aveva riprodotto le fatture di altro subappaltatore, il quale non aveva alle dipendenze alcun operaio e non aveva presentato la dichiarazione dei redditi per il periodo considerato.

L'amministrazione finanziaria ungherese, pur prendendo atto dell'effettiva esecuzione dei lavori, disconosceva il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al sig. Dávid, perché non era possibile accertare quale imprenditore avesse realizzato i lavori, sicché, anche in questo caso, si contestava al contribuente di non aver osservato la dovuta diligenza richiesta dalla legge.

Il contribuente impugnava l'atto impositivo, eccependo di aver osservato la "dovuta diligenza", in quanto si era accertato del fatto che l'operazione economica fosse stata effettivamente realizzata ed aveva verificato che l'emittente della fattura avesse la qualità di soggetto passivo (punto 30).

Come già anticipato, il giudice del rinvio sottopone alla Corte due questioni pregiudiziali di grande interesse²⁹²:

- la prima relativa all'ampiezza dei doveri di controllo e sul significato da attribuire alla nozione di "dovuta diligenza" nelle operazioni Iva;
- la seconda relativa alla ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione e contribuente.

La Corte di Giustizia, seguendo quello che ormai è uno schema consolidato, esordisce premettendo che *"occorre in primo luogo ricordare che [...] il diritto di detrarre l'IVA [...] costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA [...] e in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni"* (punti 37 e 38); inoltre, *"si deve rammentare che la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112."*

²⁹² Cfr. sul tema, VINCENZO, *Detrazione Iva: quando la consapevolezza dell'evasione è "causa ostativa"*, in *l'Iva*, 11, 2012, p. 21.

Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente” (punti 41 e 42). Di conseguenza, qualora ricorrano tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi necessari per esercitare il diritto alla detrazione, ovvero colui che intende esercitare tale diritto è un soggetto passivo, il servizio o il bene invocato a fondamento del diritto di detrazione è stato utilizzato in operazioni soggette ad imposta e la fattura contiene tutte le informazioni richieste per essere considerata tale, allora l’esercizio della detrazione non può essere negato (punti 43 e 44).

Solamente nel caso in cui, alla luce di elementi oggettivi, si dimostri che l’acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore, il beneficio del diritto alla detrazione può essere negato. E ciò in considerazione del fatto che chi sapeva o avrebbe potuto sapere deve essere considerato, come si è già visto, a tutti gli effetti partecipante alla frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall’utilizzo dei servizi nell’ambito delle operazioni soggette ad imposta da lui effettuate a valle, mentre chi non poteva essere a conoscenza che l’acquisto si iscriveva in un contesto fraudolento deve mantenere il suo diritto a detrarre, non risultando di certo conforme al principio di proporzionalità l’introduzione di un regime di “responsabilità oggettiva” (punto 48, laddove si cita la sentenza *Federation of Technological Industries e a.*, punto 32).

La Corte, però, non si ferma qui, ma va oltre, chiarendo su chi debba incombere l’onere della prova²⁹³. Infatti, al punto 49 della sentenza, stabilisce che *“dato che il diniego del diritto a detrazione [...] è un’eccezione all’applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all’Amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto che l’operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura”*.

²⁹³ Cfr., sul punto, senza pretese di completezza, IORIO - SERENI, *Fatture per operazioni inesistenti e riparto dell’onere probatorio*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 484-485; FERRARIO, *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in *l’Iva*, 2013, 1, p. 27.

I giudici di Lussemburgo chiariscono, inoltre, che gli “elementi oggettivi” necessari per dimostrare la consapevolezza della frode non possono corrispondere al fatto che (i) il cessionario non si è assicurato che il cedente sia un soggetto passivo, che (ii) disponga dei beni oggetto della cessione e sia in grado di fornirli e che (iii) abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell’Iva.

La conoscenza di questi elementi, infatti, non corrisponde alle misure che si possono ragionevolmente richiedere agli operatori al fine di assicurarsi che le loro operazioni facciano parte di una frode.

E ciò in quanto, sul punto la Corte è categorica, spetta alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di Iva nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni (punto 62).

Ebbene, concludono i Giudici europei, imponendo ai soggetti passivi le misure elencate al citato punto 61, l’amministrazione “*trasferirebbe sui soggetti passivi i propri compiti di controllo, contravvenendo alle summenzionate disposizioni*” (punto 65).

In conclusione, la Corte afferma che, la consapevolezza della frode non può essere dimostrata sulla base di elementi oggettivi che riguardano esclusivamente il cedente, altrimenti si chiederebbe al cessionario di svolgere un ruolo di controllore che non gli spetta, con l’effetto di rallentare i rapporti commerciali e minare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (56).

Di conseguenza, le prove che l’Amministrazione finanziaria deve addurre per dimostrare la consapevolezza, dovranno basarsi su elementi di fatto che rientrano nella sfera di controllo del cessionario, ossia su quelle circostanze che rendono “anomala l’operazione”, come l’aver acquistato ad un prezzo notevolmente inferiore al valore di mercato o l’aver portato a termine la transazione mediante prassi commerciali inusuali. Nel caso in cui l’Amministrazione assolva al proprio onere probatorio, sarà il contribuente a dover dimostrare l’irrelevanza delle circostanze addotte ai fini della valutazione dello stato soggettivo di buona fede²⁹⁴.

²⁹⁴Sul tema, senza pretesa di completezza, cfr. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1628; GREGGI, *Fattispecie di evasione e detraibilità dell’imposta nel regime Iva degli scambi tra Italia e Repubblica di San Marino*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, II, p. 33; DORIGO, *Frodi carosello e detraibilità dell’Iva da parte del*

3.2.15. Irrilevanza del concetto di operazioni inesistenti al fine di stabilire la sussistenza di una “frode” in senso comunitario. Conferme e specificazioni dalla recentissima giurisprudenza comunitaria: Mecsek-Gabona, Gábor Tóth e Maks Pen.

Giunti a questo punto della nostra indagine, ciò che merita di essere sottolineato è il fatto che la Corte di giustizia, nell'affrontare e decidere i casi di frodi carosello a lei sottoposti, non ha mai fatto ricorso al concetto di inesistenza, tanto meno “soggettiva”, delle operazioni poste in essere dal c.d. *missing trader*.

Del resto la Corte ha, in proposito, chiarito che, anche le operazioni compiute dal *missing trader*, rientrano ad ogni effetto nel ambito di applicazione dell'Iva²⁹⁵.

È, come abbiamo potuto esaminare, principio consolidato, nella giurisprudenza della Corte quello per il quale, anche le operazioni illecite (salvo “situazioni specifiche”²⁹⁶ rientrano nel campo di applicazione della direttiva Iva.

Poco importa, quindi, ai fini Iva, che l'operazione di cui trattasi risulti, dal punto di vista civilistico nulla (per illiceità della causa, o per contrarietà all'ordine pubblico²⁹⁷).

Detto altrimenti, tutte le operazioni, realizzate nell'ambito di una frode carosello, comprese quelle attraverso cui si è consumato l'illecito (ossia si è perpetrata l'evasione dell'Iva) costituiscono “attività economiche” ai sensi della Direttiva, ancorché siano risultate prive di sostanza economica²⁹⁸.

cessionario: il difficile percorso “comunitario” della giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Dir. prat. trib., 2009, I, p. 1251, il quale segnalavacome il prezzo d'acquisto “costituisca il cardine probatorio per affermare o negare il coinvolgimento dell'acquirente nella frode realizzata a monte”.

²⁹⁵ Cfr. Corte di giustizia, 12 gennaio 2006, C-354/03, *Optigen*, pp. 25 et 49, e in modo ancor più esplicito Corte di giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel* e altri, pp. 37 et 50, dove, fra i quesiti sottoposti risultava anche il seguente “*se quando l'operazione è inficiata dalla frode commessa dal venditore (...) il principio di neutralità osti a che la declaratoria di nullità*”.

²⁹⁶ Si tratta dei casi in cui una certa operazione risulti assolutamente vietata dall'ordinamento nazionale (cfr. Corte di giustizia, 5 luglio 1988, causa C-289/86, *Happy Family*), e che pertanto cessa di poter essere considerata una “attività economica” ai sensi della Direttiva Iva (cfr. Corte di giustizia, 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeeshop Siberie*, 22).

²⁹⁷ Cfr. Corte di giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel* e altri, pp. 37 e 50.

²⁹⁸ Cfr. Corte di giustizia, 12 gennaio 2006, C-354/03, *Optigen* e altri, punto 49 in risposta alla tesi elaborata dall'Ufficio Iva inglese (al p. 25), secondo cui “le operazioni realizzate nell'ambito di una frode di tipo carosello non costituiscono attività economiche ai sensi della VI Direttiva”.

Ne consegue che, la circostanza che *“le merci siano passate di mano ed abbiano dato luogo ad un pagamento”* legittima la conclusione che si tratti di operazioni Iva ad ogni effetto, a nulla rilevando – salvo abusi – il fatto che *“in un altro punto della serie di cessioni (...) un frodatore ha fatturato l’Iva, ma non l’ha dichiarata”* (Optigen, citata, punti 23 e 24).

Quanto sopra riportato trova piena conferma anche nella recentissima giurisprudenza della Corte di giustizia.

Abbiamo già avuto modo di rilevare in relazione al caso *Mahageben-David*, esaminato nel paragrafo precedente, come la Corte abbia chiarito che le circostanze relative alla persona del cedente non possono essere poste alla base della negazione del diritto alla detrazione in capo al cessionario. Tale diritto, infatti, può essere limitato solo qualora l’Amministrazione fornisca la prova, sulla base di elementi oggettivi collegati alle modalità di svolgimento dell’operazione in contestazione, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la suddetta operazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte²⁹⁹ (cfr. punti 61 e 62 della sentenza).

In senso sostanzialmente conforme, si esprime anche la successiva sentenza *Mecsek-Gabona* (C-273/11, citata): la circostanza che il numero di identificazione Iva dell’acquirente sia stato cancellato dall’Amministrazione finanziaria di un altro Stato membro è stata ritenuta non decisiva dalla Corte ai fini della negazione del diritto all’esonazione in capo al cedente: *“si tratta di un requisito formale”*- si legge nel punto 60 della sentenza citata- *“che non può mettere in discussione il diritto all’esonazione dell’Iva qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria”*. D’altra parte, specifica la Corte, citando la sentenza *Collée*, *“un provvedimento nazionale il quale ... subordini il diritto all’esonazione di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali, eccede quanto necessario per assicurare l’esatta riscossione dell’imposta”* (punto 61).

Ad analoghe conclusioni la Corte è giunta anche nel successivo caso *Gábor Tóth* (C-324/11, citato), concernente il caso di un imprenditore ungherese, il sig. Tóth, che effettuava lavori di costruzioni avvalendosi di subappaltatori, ed in

²⁹⁹ Occorre evidenziare che i giudici europei hanno confermato le conclusioni cui sono giunti nella *Mahagében* e *Dávid* anche nelle successive sentenze *Bonik*, *Stroy Trans*, *LVK*, citate.

particolare del sig. M.L., il quale non assolveva ai propri obblighi fiscali e già in data antecedente all'emissione delle fatture al sig. il sig. Tóth, non era più qualificato come soggetto passivo, non potendo pertanto più emettere fatture valide.

Ebbene, la Corte ha confermato le conclusioni raggiunte nella sentenza *Mahagében e Dávid*, affermando che, in un contesto in cui è pacifico che i servizi sono stati utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta (punto 26), non costituiscono di certo “elementi oggettivi” su cui può fondarsi la negazione del diritto alla detrazione il fatto la licenza di imprenditore individuale del fornitore sia stata revocata “prima che quest’ultimo abbia fornito i servizi di cui trattasi o abbia emesso la fattura corrispondente” (punto 22), e ciò in ragione del fatto che la nozione di soggetto passivo viene definita nella direttiva sulla base di “circostanze di fatto”, non risultando dall’art. 9, par. 1, “che lo *status* di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall’amministrazione ai fini dell’esercizio di un’attività economica” (punto 30).

Al punto 46 della sentenza *Gábor Tóth* si chiede alla Corte se può essere invocata a fondamento del disconoscimento del diritto alla detrazione la circostanza che l’operazione non è stata realizzata tra le parti menzionate nella fattura. La Corte risponde alla questione affermando che “*tale verifica non può rimettere in discussione le considerazioni che costituiscono il fondamento delle risposte fornite alle prime tre questioni [n.d.r., non costituisce circostanza obiettiva idonea ad escludere il diritto alla detrazione], a meno che l’amministrazione finanziaria non dimostri che, alla luce di elementi obiettivi, il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata per fondare il diritto alla detrazione si iscriveva in una frode commessa dall’emittente della fattura oppure da un altro operatore, intervenuto a monte della catena delle prestazioni*” (punto 51).

Infine, nella recentissima sentenza *Maks Pen EOOD*³⁰⁰ (nel proseguo, Maks Pen) la Corte ha definitivamente chiarito l’irrelevanza in sé, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione, della circostanza che l’operazione non sia avvenuta tra i soggetti indicati in fattura: l’unico elemento atto a giustificare il

³⁰⁰ Corte di giustizia, 13 febbraio 2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*.

disconoscimento del diritto in oggetto è infatti la consapevolezza (o *la conoscibilità*) della frode da parte del soggetto passivo.

Ripercorriamo brevemente i fatti di causa.

La *Maks Pen* è una società di diritto bulgaro che esercita il commercio all'ingrosso di forniture da ufficio e di materiale pubblicitario.

Il controllo fiscale di cui è stata oggetto ha indotto l'amministrazione fiscale ad interrogarsi sulla fondatezza della detrazione Iva operata in ragione dell'imposta indicata nelle fatture di sette suoi fornitori e subappaltatori.

Ritenendo che la veridicità dell'esecuzione delle operazioni di taluni subappaltatori non fosse stabilita, oppure che queste non fossero state realizzate dai prestatori menzionati nelle fatture, l'amministrazione fiscale ha emesso un avviso di accertamento in rettifica mettendo in discussione la detraibilità dell'Iva indicata nelle fatture delle imprese in parola.

Ai fini della soluzione del caso sottoposto al suo giudizio, il giudice del rinvio ha domandato alla Corte se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo effettui la detrazione dell'Iva riportata nelle fatture emesse da un prestatore di servizi qualora risulti che il servizio è stato sì fornito, ma non da tale prestatore o da un suo subappaltatore, e ciò segnatamente perché costoro non disponevano del personale, delle risorse materiali e degli attivi necessari, le spese della prestazione non sono state contabilizzate nei loro registri e l'identità dei firmatari di taluni documenti a titolo di prestatori del servizio si è rivelata inesatta (punto 22).

La Corte, dopo aver ribadito che il diritto alla detrazione costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva, ricorda che *peraltro, dalla formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 emerge che, per beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e siano forniti a monte da un altro soggetto passivo (v. sentenza Bonik, cit., punto 29 e giurisprudenza ivi citata). Qualora tali requisiti siano soddisfatti, il beneficio della detrazione non può, in linea di principio, essere negato*" (punto 25).

Nell'ottica della lotta agli abusi e alle frodi, tale diritto può essere tuttavia disconosciuto qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente. Il beneficio del diritto a detrazione può, pertanto, essere negato ad un soggetto passivo solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva.

*“A tale proposito”, afferma la Corte, **la mera circostanza che, nel procedimento principale, la prestazione fornita alla Maks Pen non sarebbe stata effettivamente realizzata dal prestatore menzionato nelle fatture o dal suo subappaltatore segnatamente perché costoro non avrebbero disposto del personale, delle risorse materiali e degli attivi necessari, le spese della prestazione non sarebbero state contabilizzate nei loro registri e l'identità dei firmatari di taluni documenti a titolo di prestatori del servizio si sarebbe rivelata inesatta non sarebbe sufficiente, in sé stessa, a escludere il diritto a detrazione della Maks Pen** (punto 31).*

Questo è un punto cruciale della sentenza in rassegna, che delegittima tutta quella giurisprudenza della Cassazione che vorrebbe negare il diritto alla detrazione in capo al cessionario basandosi esclusivamente sulla circostanza che l'operazione sia qualificabile come “soggettivamente inesistenti”, in quanto il cedente sarebbe un soggetto diverso da quello indicato in fattura.

A tal proposito, la Corte di giustizia afferma nel dispositivo della sentenza in commento, che: *“La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo effettui la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto riportata nelle fatture emesse da un prestatore di servizi qualora risulti che il servizio è stato sì fornito, ma non da tale prestatore o dal suo subappaltatore – segnatamente perché costoro non disponevano del personale, delle risorse materiali e degli attivi necessari, le spese della prestazione non sono state contabilizzate nei loro registri e l'identità dei firmatari di taluni documenti a titolo di prestatori del servizio si è rivelata inesatta –, **alla doppia condizione che tali fatti integrino un comportamento fraudolento e che sia stabilito, alla luce di elementi***

oggettivi forniti dalle autorità tributarie, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in un'evasione, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare”.

3.2.16. La nozione di frode in ambito comunitario e osservazioni conclusive.

A questo punto dell'indagine, prima di prendere in esame la giurisprudenza della Corte di Cassazione sul tema, si potrebbe tentare un riepilogo.

La Corte di Giustizia afferma costantemente che:

- il sistema delle deduzioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva;
- il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori l'Iva dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva;
- è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l'Iva pagata a monte, stabilire se l'Iva dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario;
- dalla formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 emerge che, per beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e siano forniti a monte da un altro soggetto passivo. Qualora tali requisiti siano soddisfatti, il beneficio della detrazione non può, in linea di principio, essere negato;

- le nozioni di “cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale” e di “attività economiche” dimostra che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi;
- l’obbligo, da parte dell’Amministrazione finanziaria, di effettuare indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune dell’Iva di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all’applicazione dell’imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell’operazione di cui trattasi;
- in tale contesto, risulta che il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Ne deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all’imposizione, ma di una tale deroga si tiene conto solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito.

A questo punto si dovrebbe concludere (ma sappiamo che la Corte la pensa diversamente), che quando l’acquisto viene effettuato nell’esercizio di un’attività economica, dovendosi intendere come tale, ai sensi dell’art. 9, par. 1, della direttiva *“ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate”*, e quando quell’acquisto sia inerente, effettuato quindi “per l’impresa” e non “attraverso l’impresa” per “il soddisfacimento di interessi o esigenze personali oppure familiari”, la detrazione non potrebbe essere negata, diversamente da quanto invece dovrebbe accadere in assenza del fatto costitutivo del diritto, e cioè nel caso in cui gli acquisti non siano mai avvenuti, siano avvenuti per ammontare inferiore rispetto a quello risultante dalla fattura o, per l’appunto, essendo avvenuti, non siano inerenti rispetto all’attività economica esercitata.

Di qui la conclusione: dato che le merci acquistate attraverso operazioni soggettivamente inesistenti sono comunque immesse sul mercato, così scontando l'imposta, non vi sarebbe motivo, se non quello di fare assumere al disconoscimento della detrazione discutibili connotati parasanzionatori (l'Iva sulle vendite rimane dovuta, quella sugli acquisti no), di derogare al principio negando il diritto alla detrazione nei confronti di chi abbia acquistato i beni da soggetto interposto fittiziamente.

E se tali effetti ricadono su chi sia conscio che il fatturante è soggetto diverso rispetto al reale fornitore (in presenza cioè di operazioni soggettivamente inesistenti), a maggior ragione ad una siffatta conclusione dovrebbe addivenirsi nei confronti di chi abbia acquistato o da cartiera in assenza della descritta consapevolezza o, senza aver alcun contatto diretto o indiretto con chi non abbia versato l'Iva all'erario, da operatore effettivo che, ponendosi a valle del *missing trader*, svolga, magari senza rendersene conto, la funzione di filtro o *buffer*.

Come già anticipato, l'orientamento della Corte di Giustizia è un altro.

Abbiamo visto, infatti, che quest'ultima a partire dalla sentenza *Optigen* del 2006, ha faticosamente tentato di bilanciare da un lato, l'esigenza di combattere ogni forma di frode e abuso dell'Iva, e dall'altro lato, di salvaguardare il diritto alla detrazione di quei soggetti passivi che senza colpa si sono trovati loro malgrado invischiati in un meccanismo fraudolento.

Per fare ciò, la Corte, alla luce del principio secondo il quale i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione, ha affermato che le autorità e i giudici nazionali possono negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente.

Ma cosa si deve intendere per "frode" in ambito comunitario?

In assenza di una disposizione normativa da cui poter ricavare la definizione di "frode Iva", occorre fare riferimento, ancora una volta, alla giurisprudenza comunitaria. Abbiamo avuto modo di specificare nel paragrafo precedente che la

nozione di “frode” utilizzata dalla Corte di Giustizia è autonoma e indipendente rispetto a quella di “operazioni inesistenti” utilizzata in ambito nazionale³⁰¹.

Abbiamo anche visto che le frodi sfruttano il principio di neutralità, alla cui realizzazione sono funzionali l’obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione dell’Iva: il vantaggio fraudolento si connette alla rottura del nesso tra imposta a debito, che non viene versata, ed imposta a credito, che invece viene detratta, generando dunque “l’indebito impoverimento” dell’Erario.

Il sistema, consistente nella interposizione di un’inutile impresa nella filiera commerciale, ha il fine di rendere gravata la cartiera dal debito Iva, nonché quello di esporre la stessa, che rimane unico obbligato nei confronti dello Stato in un contesto in cui la “regola generale” è quella secondo la quale “la detrazione per il cliente non dipende dal versamento dell’imposta a cura del fornitore”, alle responsabilità che l’amministrazione le addebiterà a fronte del mancato versamento dell’imposta.

Dato per scontato che le operazioni realizzate dagli organizzatori della frode (e, quindi, in definitiva e in prima battuta, dal *broker* o regista della trama fraudolenta) non soddisfano nemmeno i criteri oggettivi su cui si fondano le nozioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell’esercizio di un’attività economica, con conseguente impossibilità di invocare legittimamente il diritto alla detrazione (cfr. *Bonik*, punto 39, citata), la Corte si concentra sulla posizione di coloro che, pur non avendo contribuito all’implementazione della frode e pertanto ponendosi ai margini della stessa, hanno iscritto il loro acquisto nella filiera che si contraddistingue per il mancato versamento dell’Iva da parte del *missing trader*. Anche a tali soggetti, a detta della Corte, va negato il diritto alla detrazione: infatti, per i giudici comunitari solo il contribuente che abbia agito in buona fede, non sapendo e nemmeno potendo sapere che si stava muovendo in un contesto fraudolento, manterrà il diritto alla

³⁰¹ A tal proposito, si ricorda che la presenza di “operazioni soggettivamente inesistenti” può anche essere indice di una condotta “elusiva” e non necessariamente “fraudolenta” (cfr. Sez. II del presente capitolo).

detrazione e, agendo da cedente, il diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria effettuata o che abbia ritenuto di effettuare³⁰².

La strada prescelta, dunque, è quella di responsabilizzazione dei soggetti passivi, i quali dovranno, come si è visto, sottoporre ad attento monitoraggio, per quanto si possa da loro ragionevolmente attendere, i propri acquisti e anche le proprie vendite.

A tal proposito, abbiamo già avuto modo di stigmatizzare la vaghezza delle nozioni su cui le suddette conclusioni dei giudici comunitari si reggono: dal sistema tratteggiato dalla Corte non riescono a desumersi infatti i contenuti dell'attività di controllo che viene richiesta ai contribuenti al fine di verificare la serietà della propria controparte contrattuale.

Si è già rilevato anche che la predetta soluzione, proposta dalla Corte al fine di combattere le frodi Iva, è, a ben vedere, fortemente lesiva del principio di neutralità dell'imposta, di certezza del diritto nonché dello stesso principio di proporzionalità di matrice comunitaria.

Forse proprio nell'ottica di una maggiore garanzia di certezza e di tutela degli operatori onesti si iscrivono gli ultimi arresti della Corte di Giustizia sul tema delle frodi.

Abbiamo visto, segnatamente, che nella sentenza *Mahegében e Dávid*, quest'ultima addivene ad un temperamento dei risultati raggiunti con le sentenze del 2006, addossando l'onere della prova all'Amministrazione finanziaria e, in questo contesto, delineando, con approccio empirico e fattuale, i contenuti di quegli "elementi oggettivi" su cui la dimostrazione del coinvolgimento del soggetto passivo nella frode deve fondarsi. Costituisce senz'altro, in questa prospettiva, importante

³⁰² A detta della Corte, infatti, la semplice consapevolezza della frode, anche in assenza di vantaggio diretto, rende il soggetto passivo partecipe alla frode. La "sanzione" per questa buona fede temeraria è la negazione del diritto alla detrazione, alla stessa stregua del *missing trader*.

Tale equiparazione, come già rilevato, appare manifestamente sproporzionata e iniqua.

Recentemente è stata proposta dalla Corte di Giustizia, all'interno di un *obiter dictum*, una definizione diversa di "frode", che assomiglia molto a quella di "abuso del diritto". Segnatamente, nella recente sentenza 12 luglio 2012, C-248 /11, *EMS- Bulgaria Transport OOD*, punto 70, la Corte afferma che la frode presuppone "da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva Iva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un beneficio fiscale".

opera di riequilibrio quella che si concretizza nella specificazione che tali non sono tutti quegli elementi che riguardano esclusivamente la posizione del fornitore, ivi compresa la sua qualità di soggetto passivo.

Permane a questo punto la domanda se sia coerente - in un sistema impositivo che privilegia i profili oggettivi, prescindendo, salvo gli aspetti sanzionatori³⁰³, da quelli soggettivi – negare il diritto alla detrazione Iva per asserita “consapevolezza” di comportamenti fraudolenti altrui, soprattutto nei confronti di quei soggetti che rimangono ai margini della frode - senza peraltro trarne alcun vantaggio (nemmeno economico)-, o se non vi siano regole più adatte al fine e dunque più conformi al principio di proporzionalità.

³⁰³ Si rileva che nelle ultime sentenze la Corte di giustizia accenna sempre di più al disconoscimento del diritto alla detrazione come ad una sanzione: cfr. *Mahageben*, cit., punto 47; *Bonik*, cit., punto 41; *EMS- Bulgaria Transport OOD*, cit., punto 70.

SEZIONE III

LA GIURISPRUDENZA DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE SULLE FRODI IVA.

3.2.17 La prospettiva della giurisprudenza nazionale: le “operazioni inesistenti”.

Giunti a questo punto dell'indagine, si tratta ora di verificare come l'obiettivo comunitario di combattere le frodi Iva sia declinato dalla giurisprudenza nazionale.

Come abbiamo già visto nei capitoli precedenti, data la rigidità e i limiti intrinseci dell'azione legislativa di integrazione positiva, la giurisprudenza (sia comunitaria che nazionale) gioca da alcuni decenni un ruolo di primo piano nell'interpretazione del diritto comunitario così come nella declinazione concreta degli obiettivi dell'Unione.

La dimensione del fenomeno è facilmente intuibile. L'impatto del diritto comunitario, nell'interpretazione data dalla Corte di Giustizia, produce cambiamenti sostanziali nell'ordinamento tributario degli Stati Membri. Tutti i poteri dello Stato sono infatti chiamati a veicolare nel sistema interno le soluzioni del giudice comunitario: il legislatore, la prassi dell'amministrazione fiscale e ovviamente i giudici nazionali sono attori di questo processo, che produce l'effetto di un graduale svuotamento di contenuto della sovranità statale, senza tuttavia cancellarne formalmente la facciata.

Per tale ragione, la giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di frodi Iva verrà analizzata in questa sede proprio alla luce dei risultati raggiunti in ambito comunitario e di cui si è dato conto nella precedente sezione.

In questo scenario, occorre premettere che la Corte di Cassazione ha elaborato negli anni un proprio strumentario argomentativo nel tentativo di contrastare nella maniera più efficace possibile le frodi Iva, discostandosi per molti versi dalla giurisprudenza della Corte del Lussemburgo.

Mettendo infatti in relazione la giurisprudenza comunitaria con quella nazionale emergono due “modelli giuridici” diversi per affrontare il problema della responsabilizzazione e del riparto delle responsabilità tra gli operatori economici, in caso di frodi imputabili ad una sola delle parti o addirittura a terzi.

Quello comunitario, secondo quanto emerge dalla giurisprudenza, postula l’esistenza di un dovere di accortezza e di vigilanza in capo agli operatori, immanente allo stesso sistema d’imposizione dell’Iva, e collega la responsabilità alla violazione di questo dovere e alla consapevolezza, anche solo potenziale, della frode, valorizzando espressamente gli *status* soggettivi di buona e mala fede, con tutte le incertezze inerenti alla loro verifica, dato che poi non predetermina quali siano gli elementi obiettivi da cui poterli inferire.

Quello nazionale è, come sottolineato dalla dottrina, “di tipo “chiuso”³⁰⁴, perché fonda il riparto della responsabilità su ipotesi cristallizzate di inadempimento di obblighi strumentali (e quindi su violazioni tipizzate), e piuttosto che formulare in modo esplicito presunzioni legali assolute di partecipazione o di conoscenza delle frodi altrui (o, al più, con possibilità di prova contraria limitata e vincolata) preferisce dissimularle introducendo specifici e obiettivi presupposti di responsabilità solidale del cedente, o del cessionario”³⁰⁵.

Questo scollamento di soluzioni e prospettive tra il giudice comunitario e quello nazionale è dovuto in gran parte al fatto che la giurisprudenza della Cassazione sulle frodi nasce, almeno inizialmente, come giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti; nozione, quest’ultima, che come abbiamo avuto modo di esaminare, è totalmente sconosciuta nonché irrilevante in ambito comunitario.

In ambito nazionale, invece, tale nozione è positivizzata.

Segnatamente, l’art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che “se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella

³⁰⁴ DI SIENA, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell’iva*, in *Rass. trib.*, p. 2007, 201 ss.

³⁰⁵ MONIDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell’affidamento e della buona fede del contribuente nell’apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, cit.

reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"³⁰⁶.

Per intendersi su quale sia il significato da attribuire alla locuzione "operazioni inesistenti" occorre fare riferimento alla disciplina *penal-tributaria* e, più in particolare, all'art. 1, comma 1, *lett. a)*, del D. Lgs. n. 74 del 2000 che recita espressamente "*per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture e gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*". Non solo, quindi, esiste, seppur in ambito penale, una definizione normativa della fattispecie, ma la formulazione della disposizione testé citata accomuna le fatture fittizie dal lato oggettivo, quelle emesse a fronte di cessioni di beni e prestazioni di servizi non realmente effettuate, alle fatture che, riferendo l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, si palesano come inesistenti da un punto di vista soggettivo.

Si assiste pertanto alla sostanziale assimilazione tra le due ipotesi di operazioni "oggettivamente" e "soggettivamente inesistenti", dato che, come si è rilevato in dottrina, "sostenere che l'operazione si è verificata tra soggetti diversi da quelli apparenti costituisce una variante dell'affermazione secondo cui l'operazione non si è verificata"³⁰⁷.

Ebbene, se l'operazione può essere considerata soggettivamente inesistente a prescindere dallo stato soggettivo dell'acquirente (che potrebbe essere anche di totale buona fede) e se, come si è visto, dalla mera non corrispondenza tra cedente effettivo e fatturante fornitore (che non abbia versato l'imposta) si fa derivare l'indetraibilità dell'Iva in capo all'acquirente, è agevole comprendere che il divario con la

³⁰⁶ Il corrispondente art. 203 della direttiva rifiuta stabilisce che "*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*".

³⁰⁷ Così MARELLO, *Oggettività delle operazioni Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2008, II, p. 39; ID., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1216, il quale molto opportunamente evidenzia l'aspetto, facendo da ciò derivare la condivisibile affermazione secondo la quale la Cassazione, ma si avrà modo di vederlo nel prosequo, adotta una prospettiva "eminentemente oggettiva". Conformi MONDINI, *L'emissione di fatture soggettivamente false impedisce al cedente intracomunitario di avvalersi del regime di non imponibilità della cessione*, *cit.*

giurisprudenza comunitaria che si impernia sulla rilevanza dell'elemento soggettiva della conoscenza o conoscibilità della frode da parte del soggetto passivo diventa incolmabile.

Infatti, mentre a livello comunitario si afferma che il diritto alla detrazione è tendenzialmente inviolabile, a meno che l'Amministrazione finanziaria non provi, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto passivo che lo invoca *sapeva o avrebbe dovuto sapere* di aver partecipato ad un'operazione fraudolenta, a livello nazionale la prospettiva è ribaltata: in caso di operazione soggettivamente inesistente il diritto alla detrazione è in linea di principio negato, salvo che il contribuente si opponga dando dimostrazione dell'esistenza dell'acquisto effettuato.

3.2.18 Le operazioni oggettivamente inesistenti.

Abbiamo già rilevato che le categorie delle operazioni “oggettivamente” e “soggettivamente inesistenti” hanno matrice penalistica³⁰⁸.

Per operazioni oggettivamente inesistenti si intendono quelle operazioni teoricamente rilevanti ai fini Iva, a fronte della quale risulta esser stata emessa regolare fattura e compiute le formalità contabili e dichiarative, ma che in realtà non sono mai state poste in essere.

La nozione di “inesistenza oggettiva” dell'operazione assoggettata ad Iva può assumere un triplice significato:

- inesistenza *in senso assoluto dell'operazione*, dove la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà è assoluta: l'operazione è inesistente *in rerum natura*. Si tratta per lo più di casi di simulazione assoluta (art. 1414, comma 1 c.c.), cioè di ipotesi in cui si emette la fattura, ma non si effettua alcuna operazione;

- inesistenza *in senso relativo dell'operazione*, dove la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà attiene al contenuto economico dell'atto (indicazione di un imponibile maggiore di quello reale). Si tratta dell'ipotesi cd. di “sovralfatturazione” dell'operazione³⁰⁹;

³⁰⁸ V. art. 1 d.lgs. n. 74/2000.

³⁰⁹ Nel senso che, ai fini penal-tributari, la nozione di operazione inesistente, comprenda anche l'ipotesi di sovralfatturazione qualitativa, v. Cass., sez. III pen., 28 febbraio 1997, n. 1969. La giurisprudenza ha altresì puntualizzato che non può in ogni caso ricondursi all'ipotesi di

- inesistenza *in senso giuridico dell'operazione*, dove la divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attiene al contenuto negoziale dell'atto. Si tratterà per lo più di casi di simulazione relativa (art. 1414, comma 2, c.c.), cioè di ipotesi in cui si fattura un'operazione di fatto non realizzata (simulata) al posto di un'altra che viene realizzata ma non fatturata (dissimulata).

Sono operazioni oggettivamente inesistenti, in conclusione, quelle che sussistono, in tutto o in parte, unicamente nella dimensione cartolare, trovando una rappresentazione documentale in fattura senza però essere state effettivamente realizzate³¹⁰.

Ciò premesso, occorre ora brevemente accennare a quali siano, sul piano Iva, a giudizio della Cassazione, le conseguenze a carico dell'emittente la fattura e del destinatario, rispettivamente, per l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

Esaminando il problema dal punto di vista del destinatario, la risposta alla domanda se il diritto alla detrazione sia legittimamente esercitato in tali casi non è sempre stata scontata.

La soluzione negativa adottata dai giudici comunitaria nel caso *Genius Holding*³¹¹, ha sconfessato la tesi opposta, propugnata tanto dalla Commissione europea che dall'Avvocato generale, i quali avevano entrambi sostenuto che, se si impedisse al soggetto passivo che ha pagato le fatture di portare in detrazione l'Iva addebitatagli dai propri fornitori, ancorché indebitamente (o erroneamente), si verificherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio di neutralità³¹².

La Corte di giustizia, invece ha sancito l'indetraibilità dell'Iva relativa ad un'operazione "non soggetta ad iva", ancorché l'emittente sia tenuto a versarla in

sovrapproduzione *qualitativa* quella in cui l'amministrazione contesti la *non congruità* del corrispettivo. Ove, infatti, l'Erario eccepisca l'antieconomicità di un'operazione Iva (perché resa ad un prezzo ritenuto troppo elevato), ciò non potrà mai condurre ad affermare la (parziale) inesistenza dell'operazione sottostante (v. in tal senso Cass., sez. III pen., 15 gennaio 2008, n. 1996, secondo cui "l'ipotesi in cui si contesti la congruità dell'operazione che è stata realmente effettuata e pagata resta al di fuori delle previsioni dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, non risultando, quindi, sufficiente per contestare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti"; nello stesso senso v. anche Cass. pen., 23 dicembre 2010, n. 45056).

³¹⁰ Zizzo, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, 2010, 965 ss.

³¹¹ Corte di giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87.

³¹² Quanto alla posizione della Commissione v. Corte di giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding*, punto 9; quanto alla posizione dell'Avvocato generale Mischo, si vedano le sue conclusioni presentate il 14 marzo 1989, punto 21.

applicazione del principio secondo cui “l’Iva è dovuta da chiunque *indichi* tale imposta in una fattura”³¹³.

La Corte di Cassazione si è espressa a sua volta in senso sostanzialmente analogo, affermando che, nei casi di conclamata inesistenza oggettiva, il contribuente destinatario della sola fattura (e non anche del servizio o del bene ivi menzionati), non può esercitare il diritto alla detrazione³¹⁴.

Il ragionamento si basa sostanzialmente sull’art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, a mente del quale il soggetto che abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, ma astrattamente imponibili ai fini dell’Iva e per le quali il tributo in parola sia stato applicato e esposto nel documento ideologicamente falso, non viene liberato dall’obbligo di versare l’imposta ovvero non consegue il diritto a vedersela rimborsata se già corrisposta, benché l’accertamento sulla inesistenza dell’operazione si sia concluso con esito positivo³¹⁵.

Anche la dottrina maggioritaria ritiene che “*l’Iva dovuta ai sensi del citato 7° comma dell’art. 21 non abbia in effetti tale natura e non sia ripetibile, esclude la detrazione dell’Iva documentata da fatture per operazioni inesistenti (ancorché effettivamente pagata o assolta) e considera irrilevante qualsiasi distinzione tra le diverse fattispecie di operazioni inesistenti*”³¹⁶.

³¹³ V. art. 203, Direttiva n. 2006/112/CE (già art. 21, 1° par., lett. c, Direttiva n. 77/388/CE).

³¹⁴ Cfr. *ex multis*, Cass., 29 maggio 2001, n. 7289; Cass., 15 ottobre 2001, n. 12547, che richiama Corte di giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding* e Corte di giustizia, 19 settembre 2000, causa n. 454/98, *Strobel* e altri; Cass., 7 ottobre 2002, n. 14337, pubblicata in *Fisco*, 2003, 1, 229 ss., con nota di MAZZELLA, *La controversa detraibilità dell’Iva sulle fatture per operazioni inesistenti*, e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 51 ss., con nota di PEIROLO, *Il divieto di detrazione dell’Iva relativa alle operazioni inesistenti*, e in *Rass. trib.*, 2002, 1776 ss., con nota di FICARI, *La Cassazione aumenta le perplessità sull’indetraibilità dell’Iva per l’intestatario di fatture per operazioni inesistenti*; Cass., 10 giugno 2005, n. 12353, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 914 ss., con nota di CENTORE, *Escluso il diritto alla detrazione iva per i contratti simulati*, e in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1143 ss., con nota di LUPI, *Sulla diretta accertabilità della simulazione ai fini tributari (in un caso in cui forse non ce n’era bisogno)*; Cass., sez. trib., 10 agosto 2008, n. 20968; Cass., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10505.

³¹⁵ In questi termini, GALLO, *Fatture per operazioni inesistenti: ancora sull’art. 21, 7° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972*, in *Fisco*, 2001, 12509.

³¹⁶ Mercurio, *Sulle conseguenze derivanti, nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto, dalla fatturazione di operazioni inesistenti* (nota a Cass., sez. trib., 26 maggio 2008, n. 13482; Cass., sez. trib., 20 novembre 2008, n. 27574), in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 211.

È stato così sottolineato che la suddetta impostazione attribuisce natura sanzionatoria³¹⁷ alla disposizione di cui all'art. 21, 7° comma, citato, e sancisce che le operazioni inesistenti non diano comunque luogo all'addebito di una somma a titolo di Iva (e, quindi, ad un corrispondente credito di imposta nei riguardi dell'Erario)³¹⁸.

Per completezza espositiva, occorre rilevare che parte della dottrina avvalora, invece, la detraibilità dell'Iva assolta o pagata in relazione a fatture ritenute inesistenti, facendo leva, tra l'altro, sulle seguenti argomentazioni:

- assenza di una norma che vieti o limiti espressamente l'esercizio di tale diritto;
- esigenza di una considerazione unitaria dell'operazione sotto il profilo attivo e passivo del rapporto, al fine di evitare una duplicazione del prelievo (in capo all'emittente e all'utilizzatore)³¹⁹.

Per quanto concerne l'onere della prova in ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, occorre rilevare che la fattura è ritenuta, per costante giurisprudenza di Cassazione, documento idoneo a comprovare un costo d'impresa, sia ai fini delle imposte dirette che di quelle indirette³²⁰.

Pertanto, quando l'Amministrazione si limita ad *asserire* l'inesistenza di un'operazione sarà sufficiente per il contribuente esibire, al fine di dimostrare la

³¹⁷ Si veda GALLO, *Fatture per operazioni inesistenti: ancora sull'art. 21, 7° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, cit.*, in cui l'Autore osserva che "in relazione alla disposizione in argomento, si fronteggiano due tesi: una, maggioritaria – (...) "sostanzialista" – secondo la quale tale disposizione costituisce corollario necessario della struttura del tributo nella cui disciplina è calata; l'altra, che, al contrario, ritiene che il comma 7 dell'art. 21 espliciti una funzione sostanzialmente punitiva, non potendosi esso annoverare tra le regole fondamentali che presiedono al funzionamento del tributo, perché in contrasto con esse".

³¹⁸ Sulla natura dell'art. 21, 7° comma, D.P.R. n. 633 del 1972, *ex multis*, FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'iva applicata in carenza di presupposto*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, II, 27 ss; A. Marcheselli, *Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 771; N. Marra, *Fatturazioni fittizie. Sulla presunta natura sanzionatoria dell'art. 21, 7° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972*, in *il Fisco*, 2000, 10734 ss.

³¹⁹ Con questo significato, FICARI, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti, cit.*

³²⁰ Tale funzione si evince chiaramente dall'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 che disciplina il contenuto della fattura, prescrivendo, fra l'altro, l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale. Cfr, in tal senso, Cass., 12 dicembre 2005, n. 27341; Cass., 11 giugno 2008, n. 15395, in *Corr. trib.*, 2008, 2367 ss., con nota di CENTORE, *Fatture false: prova e contro-prova nella dialettica del processo*.

legittimità dell'Iva portata in detrazione, il relativo documento contabile, ossia la fattura³²¹.

Qualora invece l'Amministrazione, nel contestare l'inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti i documenti contabili (rivenuti), fornisce, a supporto della propria tesi, *elementi di prova* (anche presuntivi)³²², il contribuente ha l'onere di dimostrare la *realtà* delle operazioni in contestazione, non essendo (più) sufficiente la semplice produzione delle fatture ricevute.

Passando ora ad esaminare le conseguenze in capo all'emittente la fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, occorre rilevare che la giurisprudenza

³²¹ In proposito, per la Cassazione, “è assurda la tesi secondo cui tutte le fatture si presumerebbero false fino a prova contraria offerta dal contribuente” (v. Cass., 21 agosto 2007, n. 17799, pubblicata in *Corr. trib.*, 2008, 1380 ss., con nota di CERIONI, *Sull'onere di provare la veridicità o falsità delle fatture commerciali*).

Per mera completezza d'indagine si vuol qui porre in evidenza che, una tale prova, può, tuttavia, rivelarsi in certi casi difficile. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente, per circostanze estranee alla sua volontà (ad es. un furto), non sia in grado di esibire i documenti contabili che giustificano le detrazioni (e le deduzioni operate). La Cassazione, in queste fattispecie, ha reiteratamente affermato che, l'impossibilità di produrre i documenti contabili non solleva il contribuente, ancorché *incolpevole*, dall'onere di provare i fatti costitutivi del diritto a detrazione esercitato. Tale rigorosa posizione è soggetta ad un importante temperamento. Ad esempio, nel caso di *furto* (ma nulla impedisce di estendere tale conclusione anche all'ipotesi di *smarrimento*), il Supremo Collegio ammette che, la denuncia agli organi di polizia possa consentire al contribuente di fornire, in sostituzione dei documenti contabili mancanti, una *prova per presunzioni* dell'effettivo acquisto dei beni/ servizi. L'addentellato normativo che consente tale apertura è rinvenuto nel combinato disposto dell'art. 2729 e dell'art. 2724, n. 3, c.c. Tale ultima norma, infatti, dispone “la prova per testimoni (leggi per presunzioni, n.d.r.) è ammessa in ogni caso quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova”. (V. Cass., 16 settembre 2003, n. 13605, pubblicata in *Dial. dir. trib.*, 2003, 335 ss., con nota di STEVANATO, *Detrazione IVA e smarrimenti (o furti) di fatture passive*; v. inoltre Cass., 29 settembre 2006, n. 21233; Cass., 6 agosto 2009, n. 18019; Cass., 27 gennaio 2010, n. 1650; quest'ultima pronuncia trovasi pubblicata in *Corr. trib.*, 2010, 745 ss., con nota di MULEO, *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*).

³²² La Cassazione, in proposito, richiede all'Amministrazione finanziaria, una prova tutt'altro che rigorosa: gli organi accertatori, infatti, sono ammessi a supportare l'avviso di accertamento (semplicemente) adducendo “*elementi di prova che fanno almeno sospettare* della non veridicità delle fatture” (v. Cass., 19 ottobre 2007, n. 21953, che richiama, in tal senso Cass., 21 agosto 2007, n. 17799, resa in ambito di operazioni soggettivamente inesistenti). Sempre su questa “lunghezza d'onda” Cass., 2 dicembre 2008, richiede al fisco di fornire “attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza”. Cfr., in senso analogo, Cass., 11 ottobre 2005, n. 28695, in cui l'Amministrazione finanziaria, per supportare la dedotta inesistenza dell'operazione, aveva rilevato che alcuni degli assegni emessi dalla società destinataria delle (pretese) forniture, erano stati, alla fine, incassati proprio da quest'ultima! In senso conforme, Cass., 31 luglio 2007, n. 16896, in cui l'Amministrazione finanziaria aveva acquisito, presso i supposti esecutori materiali del trasporto delle merci fittiziamente compravendute, una dichiarazione con cui costoro negavano di averlo mai eseguito.

nazionale ha assunto un atteggiamento rigoroso, che a ben vedere contrasta con quanto deciso dalla Corte di giustizia nel caso *Strobel*³²³.

Infatti, la Cassazione dopo aver rettammente ricordato che, anche ai sensi della Direttiva comunitaria, l'Iva risulta dovuta, in base al *principio di cartolarità*, da chiunque indichi l'imposta in una fattura o altro documento equivalente, e che spetta agli Stati membri contemplare, nei rispettivi ordinamenti interni, la possibilità di rettificare l'imposta irregolarmente fatturata, precisa che, tuttavia, poiché l'ordinamento italiano non contempla meccanismi volti a rettificare l'imposta *indebitamente* fatturata (non essendo all'uopo adottabile, vista la inesistenza dell'operazione, il procedimento previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972), deve ritenersi che l'imposta resti, in tal caso, definitivamente a carico dell'emittente³²⁴.

Quanto sopra riportato, si pone, come anticipato, in aperto contrasto con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nel caso *Strobel* succitato.

Secondo la Corte, infatti, la circostanza che il soggetto passivo non abbia mai compiuto le operazioni per le quali ha emesso fattura, obbliga l'Erario ad accogliere la richiesta "regolarizzazione" della stessa, purché il contribuente (che abbia comunque provveduto al pagamento dell'imposta dia prova di aver eliminato completamente – ed in tempo utile – ogni rischio di minor gettito (e quindi ogni rischio di danno) per il fisco.

3.2.19 Le operazioni soggettivamente inesistenti.

La nozione di operazioni soggettivamente inesistenti nasce sempre in ambito penalistico, al fine di reprimere e colpire "ogni tipo di divergenza fra realtà commerciale e l'espressione documentale di essa"³²⁵, e quindi anche l'emissione/utilizzo di fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

³²³ Corte di giustizia, 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Strobel* e altri.

³²⁴ Cass., 11 gennaio 2006, n. 309, in *Boll. trib.*, 2006, 427 ss., con nota di CLAUDIO, *Cinque principi in una sola sentenza*. Nello stesso senso v. anche Cass., 2 dicembre 2008, n. 28561.

³²⁵ V. Cass. pen., 17 giugno 1982, in *Boll. trib.*, 1984, 1464; Cass. pen., 24 ottobre 1986, in *Fisco*, 1987, 6242.

Diversamente dal caso di inesistenza *oggettiva*, l'operazione Iva è stata realizzata, ma, uno dei *soggetti* che vi ha preso parte, lo ha fatto solo “sulla carta”, fungendo da copertura (tecnicamente da “interposto”) per l'operatore che vi ha realmente partecipato (e non voleva, tuttavia, apparire, detto in gergo “interponente”). Da un punto di vista *formale* vi è quindi una discrasia tra i soggetti attori dell'operazione effettivamente realizzata e quelli indicati in fattura; laddove figurano in fattura soggetti che, in luogo di altri, o non hanno eseguito l'operazione, o non l'hanno ricevuta³²⁶.

L'operazione *soggettivamente* inesistente, quindi, è in buona sostanza una operazione frutto di una *simulazione relativa soggettiva*: (i) *relativa*, perché, comunque, la stessa viene materialmente effettuata; (ii) *soggettiva*, perché vi è una divergenza fra colui che ha emesso la fattura e colui che ha effettivamente eseguito la prestazione.

Trattasi di casi di *interposizione fittizia di persona* che richiedono la partecipazione di tutti e tre i soggetti coinvolti: è necessario l'accordo dell'*interponente*, essendo a questi destinati gli effetti contrattuali attivi e passivi, ai quali nessuno può essere esposto senza il proprio consenso; è necessario l'accordo dell'*interposto*, parte del contratto simulato e destinatario dei suoi effetti; è necessario infine l'accordo del contraente, per il quale non è indifferente avere come reale controparte nel rapporto contrattuale un soggetto piuttosto che un altro³²⁷.

Diversamente nell'*interposizione reale*³²⁸ non si realizza alcuna simulazione dell'operazione economica posta in essere e conseguentemente non si fornisce di essa alcuna apparenza contrattuale non corrispondente al vero.

L'interposto è reale parte contrattuale nel negozio stipulato con il terzo contraente e deve trasferire all'interponente, in forza di un accordo bilaterale in tal

³²⁶ In giurisprudenza, da ultimo, cfr. Cass., 24 luglio 2009, n. 17377, nella quale si afferma che la nozione di operazione soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime. L'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione va qualificata, quindi, come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale dev'essere versata la relativa imposta ai sensi dell'art. 21, comma 7, DPR n. 633/1972

³²⁷ Sull'argomento, NANNI, *L'interposizione di persona*, Padova, 1990, p. 8.

³²⁸ FERRARA, *Della simulazione nei negozi giuridici*, Roma, 1922, p. 220.

senso raggiunto con questi, il diritto così acquisito, tramite un successivo e necessario atto dispositivo.

Nel quadro così delineato, il negozio giuridico e l'obbligazione tributaria ad esso correlata, si instaurano unicamente in capo all'interposto, con la conseguenza che solo quest'ultimo, non anche l'interponente, acquista la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

Per contro, invece, nell'interposizione fittizia, figurando l'interposto come parte apparentemente contrattuale di un negozio giuridico, i cui effetti si producono direttamente in capo all'interponente, soggetto passivo del rapporto tributario è considerato esclusivamente quest'ultimo³²⁹.

Alla luce di quanto sopra chiarito, è evidente che l'interposizione reale (connotata dall'effettività della situazione soggettiva in capo all'interposto, il quale acquista realmente la titolarità e la disponibilità giuridica del bene, versando l'interponente in una mera titolarità di aspettativa) non può incarnare quella dissociazione tra soggetti diversi da quelli effettivi richiesta dalla norma.

Nel tentativo di ricondurre anche queste ipotesi nell'ambito di applicazione delle operazioni soggettivamente inesistenti, autorevole dottrina civilistica³³⁰ ha ravvisato nell'*effettiva funzione* svolta dall'interposto nell'ambito del rapporto con l'interponente la linea distintiva tra le due figure di interposizione. In tal modo l'interposizione fittizia abbraccerebbe tutti quei casi in cui, a prescindere dalla realtà o meno della titolarità del rapporto giuridico in capo all'interposto, non si riscontri comunque una sua effettiva funzione, diversa dal ruolo meramente passivo di occultamento del reale proprietario³³¹.

Questa chiave interpretativa consente di superare quell'ostacolo normativo (insormontabile nella tradizionale lettura dell'interposizione fittizia/reale) che ravvisa l'inesistenza soggettiva nella identità/diversità tra i soggetti indicati documentalmente e gli effettivi partecipanti all'operazione.

³²⁹ NUZZO, *Simulazione, interposizione e "realtà" dell'usufrutto su titoli azionari privo del diritto di voto*, in *Rass. trib.*, 1997, n. 5, p. 1366.

³³⁰ PUGLIATTI, *La simulazione dei negozi giuridici*, in *Diritto civile, Saggi*, Milano, 1951, p. 539.

³³¹ LOVISOLO, *Possesso di reddito e interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 1684.

Pertanto, sal punto di vista soggettivo possono verificarsi, patologicamente, diverse ipotesi³³²:

- 1) viene indicato come emittente della fattura un nome di fantasia, che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;
- 2) l'emittente è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto Iva;
- 3) l'emittente esiste ed è un soggetto Iva, ma non è quello che ha effettuato l'operazione indicata nella fattura;
- 4) l'emittente esiste ed è un soggetto Iva ed ha effettuato l'operazione indicata in fattura, ma è, a ben vedere, comunque un soggetto interposto.

Da quanto sopra riportato emerge che per la Cassazione, l'inesistenza soggettiva dell'operazione discende essenzialmente dalle caratteristiche del soggetto che emette la fattura.

Indici fattuali quali la *mancaanza di organizzazione aziendale*³³³ (nella duplice variante dell'assenza di mezzi e di personale), *l'assenza dell'impresa sul mercato*³³⁴, la *mancaanza di un'adeguata dirigenza societaria*, *l'assenza di una sottostante ragione economica*³³⁵ (diversa ed ulteriore da quella illecita che sorregge la catena distributiva), il fatto che il soggetto cedente sia *incerto economicamente, poco attendibile fiscalmente, contabilmente anomalo*³³⁶, nell'evidenziare, secondo la Cassazione, *l'assenza di una qualsivoglia funzione* in capo all'interposto, forniscono la prova di quella *inesistenza soggettiva dell'operazione* fraudolentemente posta in essere tra i soggetti partecipanti alla medesima.

Riepilogando, comune denominatore di tali indici di "inesistenza" è che il fornitore (o prestatore) non risulta in grado di effettuare l'operazione che afferma (emettendo la fattura) di aver compiuto. Tuttavia è chiaro che, nei casi di interposizione reale, all'acquirente del bene (o destinatario del servizio) ciò potrebbe anche sfuggire, o comunque non risultare. Si vuole dire che, salvo casi di scuola, la valutazione sull'effettiva *idoneità della struttura* societaria a svolgere l'attività

³³² Cfr. Cass., 20 novembre 2008, n. 27574, pubblicata in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 211 ss., con nota di VITALIANO, *Sulle conseguenze derivanti, nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, dalla fatturazione di operazioni inesistenti*.

³³³ Cass., 20 novembre 2008, n. 27574;

³³⁴ Cass., 23 aprile 2008, n. 10505;

³³⁵ Cass., 21 agosto 2007, n. 17799;

³³⁶ Cass., 12 marzo 2007, n. 5719.

(all'apparenza) compiuta, come anche del fatto che la controparte risulti dedita allo svolgimento di una *effettiva attività commerciale*, è possibile soltanto agli uffici deputati alle verifiche fiscali e non può essere ragionevolmente imposto, quale onere, in capo all'acquirente, il quale non dispone e non può disporre degli stessi strumenti di controllo di quelli.

3.2.20 L'irrilevanza dell'elemento soggettivo e la conseguente indetraibilità dell'Iva in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti: il tradizionale orientamento della Cassazione.

Secondo l'orientamento tradizionale della Corte di Cassazione, “*una fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi “soggettivamente inesistente”, e dunque viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere*”³³⁷.

Pertanto, nei casi di *inesistenza soggettiva*, la giurisprudenza di vertice ha inizialmente ritenuto illegittimo il diritto a detrazione esercitato dall'acquirente, senza tuttavia verificarne lo stato soggettivo (ossia, indipendentemente da ogni possibile coinvolgimento psicologico dello stesso utilizzatore delle fatture nel “*disegno criminoso*” operato da terzi), ritenendo tale disamina addirittura irrilevante³³⁸.

In tal modo, in ipotesi di frodi carosello, ogni responsabilità viene “*oggettivamente*” scaricata sull'ultimo anello (magari inconsapevole) della catena, il quale non ha alcuna possibilità di “*smaterializzarsi*” come il *missing trader*.

L'argomentazione tralattivamente utilizzata a tal fine è la seguente: (i) in caso di inesistenza soggettiva l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dall'art. 21, 7° comma, del D.p.r. n. 633 del 1972 (a tenore del quale, come già visto, se viene emessa fattura per operazioni inesistenti

³³⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374.

³³⁸ Cfr. *ex multis*, Cass., 5 giugno 2003, n. 8959; Cass., sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12353; Cass., 7 febbraio 2008, n. 2847; Cass., sez. trib., 26 maggio 2008, n. 13482; Cass., 11 giugno 2008, n. 15396; Cass., sez. trib., 1° agosto 2008, n. 20968; Cass., 18 gennaio 2008, n. 1057, in C.T. n. 16/2008, pag. 1303 ss., con commento di CENTORE, *Contrasto tra giudizi nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*.

l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura), mentre risulta evasa l'imposta relativa alla (diversa) operazione effettivamente realizzata³³⁹; (ii) la previsione del menzionato art. 21, 7° comma, viene, indirettamente ad incidere anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con l'art. 19, 1° comma, e art. 26, 3° comma, del D.p.r. 633 del 1972, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto³⁴⁰.

Il limite all'esercizio del diritto di detrazione poggia sul fatto che, nell'ipotesi di operazioni fittizie, non può sicuramente dirsi verificato il presupposto impositivo dell'Iva, cioè l'effettivo compimento della cessione o della prestazione.

A conferma di quanto sopra, basti pensare che, l'art. 19, primo comma³⁴¹, succitato subordina la sussistenza del diritto di detrazione "*alle operazioni effettuate*" dovendolo conseguentemente escludere sia nel caso in cui l'operazione non sia assolutamente stata posta in essere ("*inesistenza oggettiva*"), come pure nel caso in cui l'operazione si sia svolta tra soggetti diversi da quelli che figurano nelle fatture ("*inesistenza soggettiva*").

Pertanto, come anticipato nel paragrafo di apertura, il giudice nazionale adotta una "prospettiva eminentemente oggettiva", giacché si è ritenuto che, per qualificare un'operazione come soggettivamente inesistente, con conseguente disconoscimento della detraibilità dell'Iva, sia sufficiente che la cessione non sia avvenuta non in sé, ma tra gli operatori indicati nella fattura.

Più in dettaglio, secondo la Corte di Cassazione³⁴², la nozione di "fattura soggettivamente inesistente", presuppone la verifica della contemporanea esistenza

³³⁹ In tal senso, Cass., 22 marzo 2006, n. 6378; Cass., 25 ottobre 2006, n. 22882; Cass., 30 gennaio 2007, n. 1950; Cass., 12 marzo 2007, n. 5717; Cass., 12 marzo 2007, n. 5719; Cass., 3 dicembre 2008, n. 28660.

³⁴⁰ V. Cass., 25 ottobre 2006, n. 22882.

³⁴¹ Art. 19, primo comma, cit.: «*per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*».

³⁴² Cfr. Cass., Sez. V, sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009. Sul punto, la predetta sentenza della Cassazione richiama un proprio precedente (ossia la sentenza n. 29467/2008) nella quale era stata rilevata l'importanza di accertare l'esistenza della «simulazione soggettiva» essendo questa una «circostanza non indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore (...) può

di due requisiti, ossia, da un lato, dell'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, e, dall'altro, della “*simulazione soggettiva*”, ossia la provenienza della merce da soggetto diverso da quello figurante sulle fatture medesime.

Il richiamo alla “*simulazione*” non è fuori luogo: se la simulazione è un accordo volto a far prevalere, a far emergere la forma rispetto alla sostanza, a rigore di logica si dovrebbe parlare di operazione soggettivamente inesistente solamente in presenza di una partecipazione volontaria dei soggetti coinvolti nella falsità; da questo punto di vista è emblematico l'insegnamento della Corte di giustizia che, volendo salvaguardare l'esistenza del diritto alla detrazione al fine di assicurare la neutralità dell'Iva, lo limita, come abbiamo visto nella sezione precedente di questo capitolo, solamente nel caso in cui esista una “*connivenza*” tra il soggetto che ha utilizzato la fattura fittizia e chi l'ha emessa.

Invece, rimane salvo il diritto di detrazione se l'utilizzatore della fattura era in buona fede, ossia se era estraneo alla frode, ossia, in altri termini, se era estraneo alla “*simulazione soggettiva*” sopra citata.

Viceversa, la conseguenza della qualificazione di un'operazione come “*soggettivamente inesistente*”, secondo la Suprema Corte di Cassazione è inevitabilmente quella della indetraibilità dell'Iva³⁴³, “non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata³⁴⁴”.

In alcune sentenze, la Suprema Corte ha negato il diritto di detrazione, ritenendo che, nel caso di operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 21, settimo comma,

incidere sulla misura dell'aliquota e, per conseguenza, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre».

³⁴³ Non assumendo, a tal fine, rilevanza esclusivamente la buona fede dell'utilizzatore delle fatture, sganciata cioè dalla dimostrazione della reale effettuazione delle operazioni (cfr. Cass., 19 marzo 2009, n. 6620, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

³⁴⁴ Cfr. Cass. n. 5719/2007, in cui era stato affermato come «*la detrazione IVA è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la «copertura» di prestazioni acquisite da altri soggetti (...). D'altronde tutto il complesso dell'IVA poggia sul presupposto che l'IVA sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'IVA versata per l'acquisto di beni e di servizi) mentre invece il versamento dell'IVA ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'IVA stessa*».

del D.P.R. n. 633/1972 l'Iva dovesse essere considerata **«fuori conto»**, *“e la relativa obbligazione, conseguentemente, isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra Iva “a valle” ed Iva “a monte”) che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del decreto citato”*³⁴⁵.

In altri casi, la Cassazione ha negato la detrazione dell'Iva in relazione a fatturazioni relative ad *«operazioni inesistenti»* sul presupposto che sia disdicevole invocare un diritto in relazione ad un'operazione comunque *«disapprovata»* dal sistema: nella sentenza n. 14337/2002, ad esempio, i giudici di legittimità negano il diritto di detrazione *«anche perché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata»*.

Secondo questa giurisprudenza di Cassazione, quindi, non è ammissibile che si ritraggano dei vantaggi da un'operazione fraudolenta, anche se compiuta da terzi e anche se il soggetto che invoca il diritto alla detrazione era inconsapevole dell'esistenza della frode stessa.

La posizione della Corte di giustizia³⁴⁶ sul punto – come già illustrato nella sezione precedente di questo capitolo - è nettamente più favorevole all'utilizzatore delle fatture (rispetto alla sopravvista posizione della Cassazione) o, se si vuole, più ossequiosa della struttura dell'Iva quale risulta dalla Sesta Direttiva.

La Corte di giustizia, infatti, muovendo dal carattere obiettivo delle nozioni contenute nella Sesta Direttiva, ha affermato che *“il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di dedurre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione precedente o successiva a quella da esso realizzata sia inficiata da frode all'IVA”*³⁴⁷.

³⁴⁵ Cfr. Cass., 7 ottobre 2002, n. 14337.

³⁴⁶ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, in *GT-Rivista di giur. trib.*, n. 10/2006, pag. 837 ss., con commento di P. Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*.

³⁴⁷ Punto 45 della sentenza. Quanto affermato al punto 45 trova spiegazione nel fatto che «(punto 47) il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 ss. della VI direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni». Infatti, «(punto 48) il sistema delle deduzioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce,

Pertanto, secondo la Corte di giustizia “*gli operatori che adottano tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, che si tratti di 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 dell’IVA pagata a monte*”³⁴⁸.

Analoghe affermazioni di principio si ritrovano anche in altre sentenze della Corte di giustizia³⁴⁹, in cui si è affermata l’irrelevanza, ai fini della spettanza in capo al soggetto passivo di dedurre l’Iva pagata a monte, di “*stabilire se l’IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successiva riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all’Erario*”, in senso, quindi, totalmente opposto rispetto all’orientamento della Corte di Cassazione.

Come abbiamo avuto modo di verificare, infatti, il sistema comunitario dell’Iva non permette di negare l’esercizio del diritto di detrazione a chi, avendo adottato tutte le misure ragionevolmente a lui richiedibili, abbia fatto affidamento sulla liceità delle operazioni compiute allorquando si trovi coinvolto all’interno di una frode.

3.2.21 Il lento cammino della Cassazione verso l’attribuzione di rilevanza allo stato soggettivo del cessionario.

Abbiamo visto che, mentre il giudice comunitario afferma che il diritto alla detrazione non può in linea di principio essere disconosciuto nemmeno in caso di frodi, salvo non si dimostri che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere dell’esistenza della frode, il giudice nazionale parte dal presupposto inverso: il diritto

in tal modo, la neutralità dell’imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all’IVA».

³⁴⁸ Punto 51 della sentenza. Da ciò risulta che «(punto 59) spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto alla deduzione qualora risulti acclarato, alla luce di elementi obiettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un’operazione che si iscriveva in una frode all’IVA, anche se l’operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica».

³⁴⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03.

alla detrazione è sempre negato in ipotesi di frodi anche se chi lo invoca è un soggetto inconsapevole dell'esistenza della frode, perpetrata da altri.

Il contrasto era evidente. Proprio per tale ragione, a partire dal 2009, la Cassazione ha cercato di ricomporre lo *jato* creatosi fra la propria giurisprudenza e l'orientamento ormai univoco espresso dalla Corte di Giustizia in tema di frodi.

Con ben due pronunce, infatti, il Supremo Collegio ha finalmente riconosciuto che, quando l'Amministrazione finanziaria contesti l'inesistenza soggettiva dell'operazione, la prova della "consapevole partecipazione del contribuente alla frode" assume un ruolo centrale al fine di valutare la legittimità o meno dell'esercizio del diritto a detrazione³⁵⁰.

Con una prima pronuncia, la sentenza n. 2779 del 2009, la Cassazione, dopo aver ribadito che il concetto di falsa fatturazione comprende "*ogni tipo di divergenza, anche meramente soggettiva, tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale allorché (...) si accerti che uno o entrambi i soggetti indicati nella fattura sono falsi*", statuisce che "*appartiene al giudice del rinvio valutare se gli elementi accertati, offerti dall'amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione del contribuente alla frode (...), abbiano i necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza a fronte dei quali spetta alla contribuente stessa l'onere di fornire la prova contraria. Il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'IVA pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione. Il giudice tributario deve dare conto, in motivazione, dell'esame condotto sugli elementi, anche presuntivi, offerti dalle parti per dimostrare l'esistenza o l'inesistenza di tale consapevolezza*".

La Corte non arriva ad affermare con la sentenza in rassegna che la non consapevolezza determini la non inesistenza dal lato soggettivo delle operazioni: queste ultime rimangono fittizie, ma, ciononostante, la buona fede dell'acquirente consente di derogare alla conseguenza che inevitabilmente dovrebbe derivare, nella

³⁵⁰ Trattasi di Cass., 5 febbraio 2009, n. 2779, *I.P.A.M.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 414 ss., con nota di BOCCALATTE, *Fatture inesistenti anche se uno o entrambi i soggetti indicati non sono veri*, e Cass., 13 marzo 2009, n. 6124, *Lino Santi*.

prospettiva della Cassazione, dall'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, e cioè a dire il disconoscimento del diritto alla detrazione³⁵¹.

Ciò equivale a dire che la frode c'è e che, tuttavia, essa non esplica effetti (sul piano della negazione del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti) rispetto alla posizione del cessionario, laddove egli sia in grado di dimostrare che ignorava incolpevolmente l'esistenza del meccanismo fraudolento: l'assenza di consapevolezza diviene, pertanto, una sorta di esimente che il soggetto passivo può invocare al fine di salvaguardare il proprio diritto alla detrazione.

Si tratta di esiti interpretativi che si pongono in sintonia con gli insegnamenti della Corte di Giustizia, anche se le prospettive da cui muovono i giudici nazionali rimangono diverse.

Secondo i giudici comunitari, infatti, anche le operazioni compiute all'interno della catena fraudolenta, rientrano ad ogni effetto nell'ambito di applicazione dell'Iva, con conseguente acquisizione del diritto alla detrazione, che, tuttavia, viene perduto qualora venga dimostrato dall'Erario che il contribuente sapesse o non potesse non sapere che l'acquisto è stato effettuato in un contesto fraudolento.

Secondo la Cassazione, invece, l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti determina di per sé l'indetraibilità dell'Iva, che, tuttavia è ammessa in deduzione qualora sussista la buona fede del contribuente.

Quella che nella prospettiva comunitaria è la regola (ossia detraibilità dell'Iva anche in ipotesi di frodi), diventa nella prospettiva nazionale l'eccezione (il contribuente che invoca l'esimente della buona fede può detrarsi l'Iva).

Con una successiva sentenza, di poco successiva a quella appena commentata³⁵², i giudici di legittimità, in un caso di frode carousel (fra Italia e San Marino), hanno ritenuto legittimo l'esercizio del diritto a detrazione dal momento che, "l'acquisto (...) non comporta(va) una necessaria e consapevole partecipazione da parte dell'acquirente, all'evasione iva posta in essere dalla venditrice".

Alla luce di quanto sopra riportato, sembra ormai difficile che, in tema di inesistenza soggettiva, possa tornarsi ad affermare l'irrilevanza di ogni indagine volta

³⁵¹ Analogamente, Cass., Sez. V, 24 luglio 2009, n. 17377, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 419, con nota di LOVISOLO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed "inerenza soggettiva": la Cassazione ribadisce la propria "giurisprudenza del disvalore"*-

³⁵² Si tratta di Cass., 13 marzo 2009, n. 6124, *Lino Santi*, citata.

ad appurare la consapevolezza, da parte dell'acquirente, della "inesistenza" del fornitore.

3.2.22 Buona fede e ripartizione dell'onere della prova: nuove asimmetrie tra la posizione della Corte di Cassazione e quella dei giudici comunitari.

Il mutamento di indirizzo della Corte di Cassazione, di cui si è dato conto nel paragrafo precedente, ha comportato una revisione dei criteri di ripartizione dell'onere della prova sino a quel momento stabiliti.

Nella giurisprudenza di Cassazione ante 2009, l'onere della prova della legittimità dell'esercizio del diritto a detrazione nel caso in cui il fisco contesti l'inesistenza "soggettiva" dell'operazione³⁵³, risulta concepito, pur con i dovuti distinguo, in modo molto simile a quello elaborato in materia di operazioni "oggettivamente" inesistenti³⁵⁴.

In questo caso, infatti, dal momento che l'inesistenza "soggettiva" presuppone come abbiamo visto, una divaricazione fra colui che emette la fattura (considerato "inesistente"), ed il soggetto che esegue la fornitura (qui ritenuto vero e reale), la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni, non può essere data dal contribuente (acquirente dei beni/servizi) mediante l'esibizione dei documenti contabili emessi da un fornitore "fittizio" o, se si preferisce che non esiste.

Per tali ragioni la Cassazione ritiene che la prova da parte del contribuente, deve esser data attraverso riscontri che non possono esaurirsi nell'accertamento dell'avvenuta consegna della merce e di quello del pagamento della merce medesima e dell'Iva riportata sulla fattura emessa dal terzo.

Ed infatti, precisano i giudici di legittimità³⁵⁵:

³⁵³ Sul tema cfr., RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 375; CASTALDI, *L'onere della prova. Profili sistematici*, in Della Valle-Ficari-Marini, *Processo tributario*, Padova, 2008, p. 226.

³⁵⁴ Cfr. Cass., 26 gennaio 2007, n. 1727; Cass., 21 agosto 2007, n. 17799; Cass., 26 ottobre 2007, n. 22555.

³⁵⁵ A tal proposito la Cassazione ha precisato che "se le operazioni potessero essere fatturate da chiunque (...) salterebbe l'intero sistema dei controlli. In definitiva, la non corrispondenza tra soggetto che emette la fattura e soggetto che effettua la prestazione (...) impedisce il controllo sull'ammontare del prezzo effettivamente pagato (e che il percettore deve dichiarare nei componenti positivi del reddito) e sull'adempimento degli obblighi iva, e consente a chi lavora in nero di sottrarsi all'imposizione" (v. Cass., 20 novembre 2008, n. 27574).

- la *consegna della merce*, si verifica puntualmente nell'ambito delle operazione soggettivamente inesistente;
- il *pagamento della merce* integra un fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità del committente/cessionario alla frode.

A ben vedere, seguendo tale impostazione, si consente all'Amministrazione finanziaria di negare la legittimità del diritto a detrazione semplicemente provando l'inesistenza soggettiva del fornitore, essendo irrilevante lo stato soggettivo dell'acquirente (di buona o mala fede).

In altri termini, l'indetraibilità dell'Iva è conseguenza immediata e diretta dell'*inesistenza* sul piano soggettivo di uno qualsiasi dei soggetti coinvolti nella catena fraudolenta a monte del contribuente³⁵⁶.

Al riguardo, il sistema probatorio messo a punto dalla Cassazione, concentrato esclusivamente sulla prova dell'inesistenza *soggettiva* del fornitore, conduce invariabilmente a “condannare” l'acquirente per una frode commessa da altri, cui non si sa se l'acquirente vi ha preso parte o di cui non è provato fosse a conoscenza.

Tale posizione, oltre che irragionevole - se confrontata con i principi espressi dalla Cassazione in materia di onere della prova dell'interposizione fittizia di persona, ove da sempre è stato affermato che “la prova dell'accordo simulatorio deve, necessariamente, consistere nella dimostrazione della partecipazione ad esso anche del terzo contraente”³⁵⁷ – risulta altresì incompatibile con l'*oggettività*³⁵⁸ che, secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia, caratterizza le operazioni imponibili Iva, a mente del quale, il comportamento illecito della controparte non può, di per sé, incidere sulla legittimità del diritto a detrazione salvo, naturalmente, il caso di *abuso* di chi lo invoca.

In pratica, come già a più riprese rilevato, il giudice negherà il beneficio del *diritto a detrazione* soltanto se, effettivamente, risulti dimostrato, alla luce di *elementi oggettivi*, che tale diritto è stato invocato dal contribuente in modo

³⁵⁶ V. Cass., 11 giugno 2008, n. 15396. In senso conforme ancora, Cass., 26 febbraio 2010, n. 4750, ove si afferma che dalla dimostrazione dell'inesistenza (soggettiva) delle operazioni discende l'illegittimità della detrazione dell'Iva.

³⁵⁷ In tal senso, Cass., 15 maggio 1998, n. 4911; in senso conforme v. Cass., 29 maggio 1998, n. 5317; Cass., 18 maggio 2000, n. 6541; Cass., 19 ottobre 2007, n. 22024; Cass., 25 febbraio 2008, n. 4787.

³⁵⁸ Corte di giustizia, *Optigen* e altri, cit., punto 45; ID., *University of Huddersfield*, cit., punto 49.

fraudolento o abusivo. E ciò, appunto, accade quando risulti che tale diritto è stato esercitato dall'acquirente non ostante egli sapesse o avrebbe potuto sapere dell'altrui frode³⁵⁹. La Corte ha aggiunto che, laddove sia previsto dalla normativa nazionale³⁶⁰, l'Amministrazione finanziaria può basarsi anche su specifiche "presunzioni di conoscenza", a patto che ciò non comporti *de facto* un sistema di responsabilità oggettiva; diversamente, infatti, sarebbe violato il fondamentale principio di proporzionalità.

Solo a tali rigorose condizioni è possibile disconoscere l'applicazione del diritto comunitario a fini illeciti ed impedirne l'utilizzazione abusiva.

Quanto alla *ripartizione dell'onere della prova*, la dimostrazione del coinvolgimento nella frode del contribuente spetta all'Amministrazione, come chiaramente affermato nella sentenza *Mahagében e Dávid*. Non solo. Tale prova abbiamo visto che non può fondarsi in via esclusiva su dati e circostanze che il contribuente non ha diritto di conoscere per la semplice ragione che essi riguardano altri soggetti³⁶¹.

L'indagine volta a verificare lo stato soggettivo del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione in esame, porta a concludere come (i) il cessionario non possa nascondersi dietro il dato formalistico di una certa rappresentazione documentale quando la frattura rispetto alla realtà è di manifesta evidenza, ma (ii) non possa nemmeno disporre di poteri di verifica al di fuori del riscontro della coerenza intrinseca di quanto complessivamente rappresentato dalla propria controparte o da terzi. Ne discende che il c.d. teorema del "non poteva non sapere", "*potrà trovare applicazione soltanto in presenza di incongruenze degli elementi rappresentati tali che, così come devono far dubitare in modo inequivoco il*

³⁵⁹ Corte di giustizia, *Kittel* e altri, cit., punto 56.

³⁶⁰ Corte di giustizia, 7 dicembre 2005, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*, 29.

³⁶¹ Sul tema cfr., MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1220, il quale evidenzia che "non sussiste ... nelle legislazioni europee il diritto di una parte contrattuale di conoscere l'organizzazione (di impresa) della controparte, o le ragioni per le quali questa preferisca una certa modalità di adempimento, o i fattori che giustificano un prezzo. Il "contribuente investigatore" che dubita dell'indiziarità fraudolenta di una modalità di esecuzione dell'obbligazione della controparte e che domanda le ragioni della stessa potrebbe quindi ragionevolmente non ottenere risposta, o sentirsi dire che l'anomalia discende dalla maggiore efficienza commerciale dell'altro contraente. Esiste insomma una vasta gamma di risposte che – non essendo chiaramente indicative dell'assenza di una frode – possono essere ritenute non esaustive, lasciando un margine di incertezza sulla "serietà" della controparte".

contribuente della loro corrispondenza al dato reale, perché contrarie a massime di comune esperienza rigorose e condivise, altrettanto possono far dubitare l'amministrazione della inconsapevolezza, della buona fede e della diligenza del contribuente, e farle perciò presumere il contrario. Il contribuente che "non poteva non sapere", è dunque non quello che "avrebbe potuto sapere" o che avrebbe dovuto scoprire, indagando la verità, ma quello che non è affatto credibile che abbia potuto essere così poco accorto o "disattento" da non avvedersi della manifesta falsità della "rappresentazione" documentale pervenutagli da terzi (o della manifesta anomalia dell'operazione), salva naturalmente la prova contraria»³⁶².

Fatta questa premessa, occorre verificare se vi è stato un effettivo recepimento da parte dei giudici nazionali della giurisprudenza comunitaria in tema di tutela della buona fede e affidamento, a seguito del *revirement* effettuato dalla Cassazione nel 2009, di cui abbiamo trattato nel paragrafo precedente.

Ebbene, con la sentenza 12 maggio 2011, n. 10414, la Cassazione afferma che la giurisprudenza comunitaria avrebbe *"posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, ma fondandosi su quegli elementi obiettivi (ad es. assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale-pubblicità, giro di affari ecc.) che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare (e qui è l'unica differenziazione terminologica accettabile) non devono sfuggire ad un imprenditore mediamente accorto"*.

Da quanto sopra riportato, la Corte ne fa discendere che l'onere della prova in caso di frodi carosello grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare: (1) gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva e

³⁶² MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, cit.

simili; (2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova “certa” ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli *sub*) 1 - tali da porre sull’avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell’esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata.

Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, l’Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l’onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l’onere della prova contraria.

In altri termini, a detta della Corte di Cassazione la prova della consapevolezza della frode da parte del cessionario può essere fornita anche semplicemente attraverso presunzioni attinenti non allo svolgimento dell’operazione bensì alla natura di interposto del cedente³⁶³.

In questo senso la pronuncia *de qua*, pur ribadendo, l’indispensabile disamina della consapevolezza, da parte dell’acquirente, dell’illecito commesso dal fornitore, trasla sul contribuente l’onere di dimostrare la propria *buona fede* (da intendersi, evidentemente, come *inconsapevolezza della frode altrui*).

Non possiamo che affermare che la sentenza in rassegna si pone in contrasto con gli insegnamenti della Corte di Giustizia.

Secondo quest’ultima, come già osservato nella seconda sezione del presente capitolo, la dimostrazione della prova della “soggettiva inesistenza” dell’operazione, ossia, in pratica, del comportamento fraudolento del fornitore (o cedente) è insufficiente per negare il diritto alla detrazione dell’Iva degli altri operatori che con esso concludono affari. Per i giudici comunitari, infatti, non assurgono al rango di “elementi oggettivi”, in grado di supportare, da soli, l’ipotesi della conoscibilità della

³⁶³In questo senso anche Cass., Sez. V, 20 gennaio 2010, n. 867. Fanno proprie le conclusioni della sentenza, successivamente, anche Cass., 23 settembre 2011, n. 19530; ID., 6 giugno 2012, n. 9107; ID., 20 giugno 2012, n. 10167-10168 e 10170. La sentenza n. 10167 è pubblicata anche in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 747 e s. con nota di MANZITTI - FANNI, *La nuova disposizione sui “costi da reato” e la soggettiva inesistenza al “test” delle prime (timide) applicazioni giurisprudenziali*.

frode, la qualifica di soggetto passivo, la disponibilità di un'adeguata struttura e dei beni ceduti, etc. E ciò, a meno che, al contempo, l'Amministrazione finanziaria abbia provveduto a dimostrare (anche per presunzioni) che detto comportamento risultava necessariamente conosciuto o, almeno, conoscibile dalle controparti negoziali.

A ben vedere, alla base della sentenza della Cassazione qui in commento, vi è ancora il vecchio approccio (fondato sulla centralità del criterio dell'inesistenza), in cui inesistenza oggettiva e soggettiva tendono a sovrapporsi.

È, infatti, soltanto nei casi di inesistenza oggettiva che può valere il principio secondo cui “qualora l'amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni”³⁶⁴. E ciò, per la banale ragione che, soltanto l'inesistenza dell'operazione *in rerum natura* rientra, pacificamente, in una *situazione giuridica oggettiva di conoscibilità*. Detto altrimenti: l'operatore che riceve una fattura per un bene o servizio mai ricevuti, è perfettamente dell'inesistenza dell'operazione. Lo stesso, invece, non può concludersi quando l'operazione è stata realmente compiuta, ma da operatore diverso da quello che ha emesso la fattura (c.d. operazione *soggettivamente* inesistente)³⁶⁵.

Vi è, quindi, il rischio concreto che persistere nel consentire all'Amministrazione finanziaria di negare il diritto a detrazione limitandosi a dedurre l'inesistenza soggettiva dell'operazione, finisca con il penalizzare eccessivamente il contribuente, conducendolo (ingiustamente) a soccombere, anche quando agli atti manchi completamente la prova di un abuso.

In definitiva, quindi, è giusto pretendere dal contribuente la prova che egli “*non sapeva e non poteva sapere*”, ma solo a patto che, sul punto, l'Amministrazione abbia – per prima – assolto (in ossequio ai principi generali) il relativo onere dimostrativo.

Altrimenti si finisce, come già anticipato, per soggettivizzare il meccanismo frodatorio, con conseguente elevazione del fatto in sé di aver iscritto i propri acquisti in una filiera fraudolenta a *presunzione grave, precisa e concordante*, idonea quindi

³⁶⁴ Così Cass., 21 gennaio 2011, n. 1364, la quale (a riprova della menzionata confusione di fondo fra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti) richiama Cass., 19 ottobre 2007, n. 21953, pronunciata in un caso di operazioni oggettivamente (e non soggettivamente) inesistenti.

³⁶⁵ GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, citato, p. 196 e ss.

a scaricare sul contribuente l'onere della controprova, senza che riescano a desumersi dalla sentenza quali siano gli elementi in grado di disinnescare l'efficacia del ragionamento presuntivo.

Recentemente, purtroppo, la Cassazione ha, se possibile, rincarato la dose, addossando sul contribuente (in presenza della prova dell'inesistenza soggettiva del suo fornitore) l'onere di provare che egli *“non sapeva e non poteva sapere della frode”*. A tal fine basta leggere le ultime ordinanze della Cassazione sul tema, ossia: le ordinanze n. 13825 e 19217 del 2012³⁶⁶; le ordinanze n. 6400, n. 7900, n. 8011, n. 10252, n. 13825, n. 14960, n. 16456, n. 16457, n. 16458, n. 16459, n.16462, n. 17000 e n. 17003 del 2013³⁶⁷, che riprendono tutte le affermazioni contenute nella citata sentenza n. 10414 del 2011.

Nello stesso filone interpretativo si pone anche la sentenza n. 12961 del 2013³⁶⁸ nella quale i giudici di Cassazione affermano che *“la totale assenza di struttura societaria, l'assenza di dipendenti e di beni strumentali, la mancanza di una contabilità regolare e l'assenza di qualunque documentazione attestante l'inserimento delle due società cedenti nell'ambito del settore delle esportazioni, coniugate alla falsità della dichiarazione in ordine alla qualifica di esportatore abituale si pongono come dati rilevanti ed imprescindibili ai fini della valutazione demandata al giudice, tenuto conto che, come già chiarito da questa Corte, costituiscono “fondati sospetti” che la società verificata abbia partecipato ad operazioni imponibili “soggettivamente” inesistenti volte a evadere l'imposta sul valore aggiunto l'aver intrattenuto ripetuti rapporti commerciali con società sfornite di personale adeguato, di beni aziendali ovvero comunque prive di adeguata struttura organizzativa di impresa - c.d. società fantasma - in relazione alle operazioni commerciali in concreto svolte - cfr. Cass. n. n. 12625 del 20/07/2012-“.*

Si ribadisce quindi che bastano le caratteristiche del cedente (mancanza di adeguata struttura) e la sua condotta (presentazione di dichiarazioni di intento false, tenuta di una contabilità irregolare) a dimostrare la consapevolezza del cessionario,

³⁶⁶ Cass., Sez. VI, ord. 1 agosto 2012, n. 13825; Cass., Sez. V, ord. 7 novembre 2012, n. 19217.

³⁶⁷ Cass., Sez. VI, ord. 13 marzo 2013, n. 6400; Cass., Sez. VI, ord. 28 marzo 2013, n. 7900; ID., 2 aprile 2013, n. 8011, ID., 2 maggio 2013, n. 10252; ID., ord. 1 luglio 2013, n. 16456, 16457, 16458, 16459 e 16462; ID., ord. 9 luglio 2013, n. 17000; ID., ord. 9 luglio 2013, n. 17003.

³⁶⁸ Cass., Sez. V, 24 maggio 2013, n. 12961.

tesi questa che si pone, come già rilevato, in eclatante contrasto con quanto affermato dalla Corte di Giustizia³⁶⁹.

Tirando le fila del discorso, possiamo affermare che, sebbene da un lato la Corte di Cassazione ha preso atto delle sentenze comunitarie che sanciscono la tendenziale detraibilità dell'Iva da parte del contribuente anche in ipotesi di frode, salvo malafede dello stesso, dall'altro lato, la stessa non rinuncia né all'utilizzo della categoria delle operazioni soggettivamente inesistenti (sorta di perno su cui ruota, nella prospettiva della Cassazione, il meccanismo ingannatorio realizzato dagli organizzatori della frode), né al consolidato schema di ripartizione dell'onere della prova.

3.2.23 Osservazioni conclusive.

Come abbiamo visto, all'origine del convincimento dei giudici di Cassazione per cui, in materia di operazioni "soggettivamente inesistenti", l'*inesistenza* costituisce la *fonte della pretesa tributaria*, vi è stato l'improprio richiamo degli interventi della Corte di giustizia in punto di applicazione del principio secondo cui l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura.

La Cassazione ha applicato tale principio al caso di fatturazione per operazione inesistente negando invariabilmente al destinatario il diritto a detrazione.

Tale orientamento della Cassazione si poneva, tuttavia, in aperto contrasto con quello della Corte di Giustizia che, a partire dal 2006, ha chiarito che deve ritenersi contrario al sistema dell'Iva precludere al contribuente l'esercizio dei correlativi diritti, semplicemente opponendogli il *comportamento fraudolento* mantenuto da un altro operatore. A detta dei giudici comunitari, infatti, la compressione dei diritti discendenti dalla normativa Iva può ammettersi nella sola ipotesi in cui risulti che ve ne sia stato "abuso" da parte del soggetto passivo che li invoca.

A partire dal 2009, quindi, forse prendendo atto di tale situazione, la Cassazione ha iniziato un silenzioso *revirement*, affermando che anche in caso di operazioni soggettivamente inesistenti non si può prescindere dall'accertamento della

³⁶⁹ Cfr., Corte di Giustizia, sentenza *Mahagében e Dávid*, citata.

consapevole partecipazione del contribuente alle frode, ai fini di decidere se riconoscere o meno il diritto alla detrazione dell'Iva in capo allo stesso.

È anche vero, però, che una volta preso atto che l'elemento soggettivo assume decisiva rilevanza nei giudizi relativi alle frodi, è emersa comunque la tentazione da parte della Cassazione di considerare il fatto in sé dell'esistenza della frode come dimostrativo della consapevolezza dell'acquirente, con conseguente disinnescamento degli effetti promananti dalla presa d'atto della buona fede del contribuente e sostanziale svuotamento dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia.

Coerenza, a questo punto, vorrebbe che il criterio dell'inesistenza venisse finalmente abbandonato da parte della Cassazione, in quanto concetto ignoto all'ordinamento comunitario (ed alla giurisprudenza su di esso formatasi), nonché inutile e ridondante ai fini della ricostruzione della fattispecie in esame.

Sarebbe pertanto auspicabile che ogni riferimento all'inesistenza venga abbandonato e sostituito con un accertamento basato su "elementi obiettivi" atti a dimostrare che il diritto a detrazione è invocato "abusivamente" da parte del soggetto passivo.

CAPITOLO QUARTO

Parte I

MISURE NAZIONALI DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA

4.1.1 Il principio di neutralità e il divieto sia di una “doppia imposizione” sia di una “non imposizione”.

Come già ampiamente rilevato nei capitoli precedenti, la neutralità è considerata il principio fondamentale che ispira e conforma tutto il sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Segnatamente, la neutralità impositiva identifica un obiettivo strumentale alla creazione di un mercato comune: essa è meritevole di essere perseguita se e nella misura in cui contribuisce a rendere il fattore fiscale non distorsivo della concorrenza e delle scelte imprenditoriali e, quindi, non restrittivo rispetto alla libera circolazione di merci e servizi³⁷⁰.

Da ciò le caratteristiche di trasparenza e neutralità, precipue dell'imposta sul valore aggiunto. L'imposta è trasparente perché, non avendo effetto cumulativo, è possibile conoscere in ogni momento il preciso carico che grava su un determinato bene. L'imposta è inoltre neutrale in quanto, restando invariata indipendentemente dal numero dei passaggi, non crea distorsioni commerciali né nel mercato interno né in quello internazionale³⁷¹.

Abbiamo visto, inoltre, che è proprio in conseguenza dell'istituto della detrazione che l'Iva è destinata – di regola – a gravare *ex lege* sul consumatore finale che rimane inciso dal tributo, mentre è tendenzialmente neutrale per gli operatori economici³⁷². Infatti, coloro che effettuano cessioni o prestazioni nell'ambito del

³⁷⁰ MONDINI, *L'emissione di fatture soggettivamente false impedisce al cedente intracomunitario di avvalersi del regime di non imponibilità della cessione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2011, p. 53 e ss.

³⁷¹ Sul punto si veda LUPI, *Profili sistematici del nuovo regime Iva dell'outsourcing bancario e assicurativo*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1609 e ss.

³⁷² FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000, p.3 e ss.

ciclo produttivo distributivo sono obbligati ad addebitare il tributo in via di rivalsa ai propri cessionari o committenti e possono detrarre dal tributo dovuto all'Erario quello ai medesimi addebitato in precedenza dai propri fornitori o prestatori all'atto di acquisto dei beni o dei servizi³⁷³.

A queste accezioni di neutralità "interna" si aggiunge quella di neutralità "esterna" sul piano degli scambi internazionali. Quest'ultima, come sottolineato da autorevole dottrina³⁷⁴, "*viene perseguita, beninteso all'interno di ogni giurisdizione fiscale e di ogni mercato nazionale, attraverso regole sulla territorialità dell'imposizione, il principio di parità di trattamento tra merci nazionali e straniere, il riconoscimento dei diritti allo sgravio dell'Iva sugli acquisti anche agli operatori non residenti*". In questo modo, "*si dovrebbero garantire la minimizzazione degli effetti distorsivi del tributo sulla concorrenza tra operatori, rendendo la scelta circa fornitori e clienti (anche da parte dei consumatori) e la scelta circa i mercati di approvvigionamento e di sbocco tendenzialmente indifferenti all'imposizione sugli scambi*".

Il diritto alla detrazione costituisce perciò un principio fondamentale nel sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e può essere limitato dagli stati membri nei soli casi e modi espressamente previsti dalle direttive comunitarie³⁷⁵.

Ulteriore salvaguardia di tale diritto è altresì da individuarsi nel c.d. *principio di proporzionalità* la cui operatività in materia tributaria è stata ribadita dalla Corte di Giustizia anche con specifico riferimento al diritto alla detrazione³⁷⁶. Segnatamente, i giudici comunitari, con riferimento all'art. 18, n. 4 della Sesta Direttiva, hanno affermato che tale disposizione non osta, in linea di principio, alla previsione da part degli Stati membri di norme che, in ipotesi di frodi fiscali o di atti di accertamento comportanti una maggiore imposta, consentano all'Amministrazione finanziaria

³⁷³ Sull'istituto della rivalsa si veda AMATUCCI, *I privilegi che assistono il credito di rivalsa Iva. Profili costituzionali*, in *Rass. trib.*, 1985, p. 401 e ss; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. di Trib.*, 1993, I, p.1287.

³⁷⁴ MONIDINI, *Contributo allo studi del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, citato, p. 237.

³⁷⁵ Si veda sul punto SALVINI, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA. VV., "*Studi in onore di Victor Ukmar*", II, Padova, 1997, p. 1044 e ss.

³⁷⁶ Cfr. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 91 e ss.

l'adozione di provvedimenti con i quali sospendere, a titolo cautelativo, la restituzione al soggetto passivo dell'eccedenza del credito Iva dal medesimo chiesto a rimborso³⁷⁷.

Tuttavia, la Corte di Giustizia ha precisato che, in forza del principio di proporzionalità, gli Stati membri, nel legittimo intento di preservare il più efficacemente possibile il diritto dell'Erario, non possono "eccedere quanto necessario a tal fine". Essi devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere tale obiettivo, arrechino il minor pregiudizio possibile agli scopi e ai principi stabiliti dalla norma comunitaria e, in particolare, non rimettano sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione del tributo che ne costituisce un elemento essenziale. La Corte ha altresì precisato che compete al giudice nazionale la valutazione, in concreto, della compatibilità delle disposizioni del diritto interno con il diritto comunitario, sotto il profilo del rispetto del richiamato principio di proporzionalità.

Alla luce di tutto quanto sopra ricordato, è evidente che sul piano del mercato unico, il concetto di neutralità non implica soltanto un divieto di doppia imposizione³⁷⁸, ma un'ideale parità di posizioni concorrenziali tra merci che circolano e imprese che operano nel territorio europeo che si traduce, a sua volta, in un divieto di "non imposizione"³⁷⁹.

Nel proseguo si cercherà pertanto di esaminare le disposizioni della Direttiva alla luce dei principi di neutralità e proporzionalità e attraverso il filtro della loro applicazione giurisprudenziale da parte dei giudici comunitari, al fine di verificare quali siano le misure antifrode più idonee a bilanciare, da un lato, le esigenze dell'Erario a una pronta e integrale riscossione dell'imposta sui consumi e, dall'altro, le esigenze di tutela del legittimo affidamento e della buona fede del soggetto incolpevolmente coinvolto in una frode ordita da altri.

³⁷⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96.

³⁷⁸ Cfr. sul tema, Corte di Giustizia, 22 ottobre 2009, C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*.

³⁷⁹ GIORGI, *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di una attività esentata o esclusi dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 4/1997, p. 941.

4.1.2 Il diniego alla detrazione per consapevolezza come misura antifrode Iva. Moltiplicazione della richiesta dell'Iva evasa: criticità del fenomeno.

Come abbiamo avuto modo di rilevare nel capitolo precedente, la giurisprudenza comunitaria – nell'ottica della lotta alle forme di evasione e elusione fiscale - ha “creato” una specifica misura antifrode e antiabuso costituita dal diniego del diritto alla detrazione. Il diniego del diritto in questione costituisce una reazione dell'ordinamento alle ipotesi di coinvolgimento consapevole dell'operatore economico ad una frode Iva. Tuttavia, il principio della “indetraibilità per consapevolezza” non è espressamente affermato da alcuna delle direttive comunitarie, né tantomeno dalla disciplina nazionale che ha recepito le direttive in questione.

Segnatamente ai sensi dell'art. 7 dei “Considerando” della Direttiva 2006, n. 112, *“il sistema comune d'Iva dovrebbe portare, anche se aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascun Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione”*.

Ne deriva, come rilevato anche nel paragrafo precedente, che il principio di neutralità e non duplicazione costituisce l'essenza stessa dell'imposta.

Ciò non significa che le Direttive comunitarie non attribuiscono agli Stati membri poteri di intervento contro le frodi; tuttavia, tra gli stessi non è a ben vedere menzionano il potere di negare il diritto alla detrazione, ma semmai quello di prevedere un'obbligazione solidale nel pagamento dell'imposta, in forza della quale *“una persona diversa dal debitore dell'imposta è responsabile in solido per il pagamento della stessa”*³⁸⁰.

Abbiamo anche avuto modo di rilevare che una fattispecie imponibile basata sulla consapevolezza dell'altrui frode fa dipendere il diritto alla detrazione da concetti vaghi e indeterminati che violano il principio di certezza del diritto, il quale viceversa s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con

³⁸⁰ Cfr. artt. 44 e 59 dei “Considerando” e artt. 273 e 395, primo comma, della Direttiva 2006, n. 112.

esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro³⁸¹, con la conseguenza che è necessario (sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos e altri*), che i soggetti passivi abbiano conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione.

Nell'ordinamento nazionale, inoltre, l'effettività del diritto alla detrazione è ulteriormente messa in pericolo dalla circostanza che il processo tributario prevede il divieto di prova testimoniale ed è inadeguato al fine di verificare lo stato soggettivo della consapevolezza o meno in capo all'operatore economico della frode altrui.

Non solo.

La consapevolezza come elemento che dimostra il coinvolgimento può dare origine ad altro concomitante fenomeno, e cioè a dire la moltiplicazione della richiesta dell'Iva.

Si è già avuto modo di rilevare che i vantaggi che derivano dalle frodi si connettono essenzialmente all'utilizzo abusivo e distorto del principio di neutralità, nel senso che grazie all'inconsistenza del *missing trader*, che non versa l'Iva, si fa saltare il nesso tra imposta detratta ed imposta versata, con conseguente perdita secca per l'Erario ed arricchimento dei soggetti coinvolti nella frode, i quali, o si spartiscono direttamente l'Iva, o riescono a spuntare prezzi di acquisto fuori mercato, a loro volta conseguenza del "sottocosto" praticato dalla cartiera.

L'azione dell'Amministrazione finanziaria deve quindi tendere al ripristino del principio di neutralità, ripristino che dovrebbe avvenire in conseguenza del recupero dell'Iva detratta da parte di colui che sia risultato coinvolto nella trama fraudolenta. Si tratta di obiettivo che, naturalmente, fa anche da contro-limite all'azione dell'Erario, il quale non dovrebbe poter riscuotere di più di quanto incamerato dal *missing trader*: ogni ulteriore somma pretesa nei confronti di quelli che, nella prospettiva accusatoria, hanno partecipato al sistema fraudolento travalica l'anzidetta legittima finalità³⁸².

³⁸¹ Sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, punto 24, e sentenza *Halifax e a.*, punto 72.

³⁸² AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario Iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 3.

Abbiamo visto però che di norma l'Amministrazione finanziaria può disconoscere il diritto a detrarre l'imposta nei confronti sia di frodatori diretti, sia di coloro che sapevano o non potevano non sapere che il loro acquisto si iscriveva in una frode.

In tali ipotesi, in cui il recupero avviene sia in capo all'interponente ("broker") sia in capo ai vari filtri ("buffers") che si frappongono tra quest'ultimo e il *missing trader*, è *ictu oculi* che si va ben oltre il sopra descritto obiettivo di recupero dell'imposta evasa, potendo accadere che l'Amministrazione recuperi, a fronte dell'effettiva evasione di Iva (pur sempre connessa al mancato versamento dell'imposta da parte di un anello della catena), somme di gran lunga superiori rispetto a quella non versata dal *missing trader*³⁸³.

Il tutto con effetti spesso rovinosi nei confronti degli operatori economici, che, spesso, vedono messa a rischio la loro stessa sopravvivenza.

Inoltre, la qualificazione dell'operazione realizzata dall'interposto come soggettivamente inesistente comporta in ogni caso³⁸⁴ l'applicazione dell'art. 21, comma 7 del D.P.R. n. 633/1972³⁸⁵, secondo il quale "*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*". Di qui, come si è detto, la moltiplicazione: all'imposta dovuta dall'emittente in forza della norma succitata si accompagna l'imposta di cui si disconosce la detrazione in capo all'acquirente³⁸⁶.

Alla luce di tutto quanto sopra riportato ci si chiede se la regola di matrice giurisprudenziale della indetraibilità per consapevolezza, quasi sempre presunta, della frode altrui sia la più adatta a contrastare il fenomeno delle frodi o se esistano

³⁸³ GIOVANARDI, *Le Frodi Iva*, citata, p. 219 ess.

³⁸⁴ In senso contrario CERIONI, *Ancora sull'indetraibilità dell'IVA relativa alle operazioni inesistenti*, in *Boll. trib.* 2010, p. 804, ritiene che l'art. 21, co. 7, faccia riferimento esclusivamente alle operazioni oggettivamente inesistenti.

³⁸⁵ Norma che costituisce trasposizione dell'art. 203 della direttiva, il quale dispone che "*l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*".

³⁸⁶ FICARI, *La Cassazione aumenta le perplessità sull'indetraibilità dell'Iva per l'intestatario di fatture per operazioni inesistenti*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1774.

misure antifrode più adeguate e maggiormente rispettose dei diritti fondamentali Iva nonché del principio di proporzionalità di stampo comunitario.³⁸⁷

A bene vedere, infatti, la richiesta cumulativa dell'Iva all'emittente delle fatture false e all'utilizzatore che abbia portato in detrazione l'Iva addebitata in rivalsa contrasta con il diritto comunitario, da cui si desume con chiarezza che l'azione accertativa deve tendere, per non porsi in contrasto con il principio di proporzionalità, al ripristino del principio di neutralità³⁸⁸.

Pertanto, come già anticipato, l'azione accertativa volta al recupero dell'Iva in capo all'emittente nonché a tutti i soggetti *consapevolmente coinvolti nella frode* per risultare proporzionata e, quindi, legittima, dovrebbe incontrare alcune limitazioni atte ad evitare l'anzidetto effetto moltiplicativo dell'imposta evasa, in modo che, qualora paghi uno dei soggetti nei cui confronti viene disconosciuto il diritto alla detrazione, gli altri operatori effettivi, accomunati a quest'ultimo dalla *scientia fraudis*, dovrebbero rimanere indenni dal prelievo³⁸⁹.

In altri termini, come già osservato in dottrina³⁹⁰, *“l'obbligazione al pagamento dell'imposta evasa grazie al sistema fraudolento andrebbe pertanto configurata come solidale: l'adempimento di uno dovrebbe liberare tutti gli altri che l'amministrazione abbia inteso coinvolgere in ragione della dimostrata conoscibilità della frode”*.

4.1.3 La responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta: l'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 quale misura antifrode positivizzata.

Nel corso della presente trattazione si è osservato che la soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto, intesa come identificazione del soggetto su cui ricade l'obbligo del pagamento dell'imposta, gode di una autonoma disciplina

³⁸⁷ Sul tema cfr. MONDINI, La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario, in *Rassegna trib.*, 3/2005, p. 755.

³⁸⁸ MAZZELLA, *La controversa detraibilità dell'Iva sulle fatture per operazioni inesistenti*, in *Il fisco*, 2003, 1, p. 232.

³⁸⁹ IORIO - SERENI, *“Reverse charge” e contestazione di indetraibilità dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2189 e ss.

³⁹⁰ GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, citato, p. 235.

comunitaria, contenuta nell'art. 193 della Direttiva 2006/112/CE³⁹¹, rubricato “*debitori dell'imposta verso l'Erario*” cui corrisponde specularmente una norma nazionale, quale appunto l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

L'art. 193 prevede che l'imposta è dovuta “*dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202*”, con attribuzione agli Stati membri, in virtù dell'art. 205 e nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, del potere di stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'Iva.

Orbene, nell'ambito della normativa Iva i soggetti passivi istituzionali sono coloro che effettuano le operazioni imponibili e, quindi, i cedenti ed i prestatori, i quali sono così tenuti al versamento della relativa imposta nei confronti dello Stato. Il titolare del rapporto di imposta è unicamente il cedente/prestatore chiamato all'adempimento di obblighi di natura formale ed al puntuale versamento dell'imposta, secondo le particolari modalità che caratterizzano l'imposta sul valore aggiunto rispetto ad altri schemi impositivi.

In altri termini, ciò che rileva, nell'ottica di garantire la neutralità e la coerenza del sistema Iva, è che vi sia il pagamento dell'imposta nelle casse dell'Erario, ciò indipendentemente dall'adempimento da parte del cessionario/committente della propria obbligazione scaturente dal compimento dell'operazione imponibile e consacrata nell'emissione della fattura a cura del cedente/prestatore.

Tuttavia, come osservato nel paragrafo precedente, esigenze di garanzia e di tutela del gettito erariale rispetto a fenomeni di distorta applicazione dell'Iva e di pratiche abusive ed evasive, hanno legittimato l'introduzione di forme di responsabilità in via solidale del cessionario/committente per il mancato pagamento totale o parziale dell'imposta da parte del cedente/prestatore. La previsione di un coobbligato solidale nell'assolvimento dell'imposta risulta, così, utile sia per la neutralizzazione di indebiti vantaggi fiscali e/o commerciali ottenuti attraverso

³⁹¹ Disposizione alla quale corrisponde l'art. 21 della Sesta Direttiva CEE.

l'omesso versamento dell'Iva, sia per agevolare la riscossione dell'imposta non versata da operatori che non si rendono più reperibili³⁹². Tale decisione è supportata anche dal parere della Commissione Europea³⁹³, la quale ha affermato che l'introduzione della responsabilità in solido rappresenta una delle condizioni opportune per svolgere un'azione deterrente nei confronti del cessionario che "sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente dell'altro contraente", a condizione che venga rispettato il principio di proporzionalità.

A ben vedere, tali forme di responsabilizzazione del cessionario Iva per inadempimenti fiscali della controparte contrattuale o di altri soggetti passivi costituiscono una deroga normativizzata alla istituzionale esposizione del solo soggetto che effettua la operazione nei confronti dell'Erario.

Nell'ordinamento nazionale, la responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta da parte del soggetto passivo Iva è disciplinata dall'art. 60-*bis* del D.P.R. 633/1972³⁹⁴, introdotto dall'art.1, comma 386, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)³⁹⁵.

³⁹² BEGHIN, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 19, p. 1514, nota 6, afferma che "la reazione alle frodi IVA deve avvenire sul versante della riscossione, con la creazione della coobbligazione, non su quello dell'accertamento, sotto forma del diritto alla detrazione. Ciò, evidentemente, a salvaguardia del principio di neutralità".

³⁹³ COM (2004) 260, par. 6.1.4.

³⁹⁴ Indipendentemente dall'ambito di applicazione della norma e dalla natura dei presupposti giuridici che la caratterizzano, la scelta operata dal legislatore esprime un tendenziale orientamento al progressivo coinvolgimento del cessionario nell'ambito del rapporto d'imposta, rispetto al quale, per espressa menzione delle direttive comunitarie -art. 21 Sesta Direttiva- e del legislatore nazionale - art. 17, primo comma, D.P.R. n. 633/1972- è sempre stato considerato estraneo.

³⁹⁵ Sul tema, cfr. PORCARO, *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del cessionario di immobili nell'Iva. Effetti sui rapporti interni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n. 9, pag. 717 e ss.; MOSCHETTI, *Sul soggetto responsabile delle violazioni Iva (a proposito di operazioni soggettivamente inesistenti e di regime del margine)*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 3, pag. 960 e ss, con commento a Comm. Trib. Prov. di Treviso, n. 142/2/06 del 20.11.2006; PLACIDO - VIGNOLI-LUPI, *La responsabilità solidale dell'acquirente per Iva non versata dall'alienante: un caso di "evasione da riscossione"*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2005, pag. 959 e ss; MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 755 ss.; CENTORE, *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in *Corr. Trib.*, 2006, n. 15, pag. 1214; PEIROLO, *I limiti della responsabilità del cessionario nelle "frodi carosello"*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, n. 8, pag. 707; BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 20, pag. 1625; PEIROLO, *Il vincolo di solidarietà passiva nel pagamento dell'IVA per i trasferimenti immobiliari*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 18, pag. 1472.

La disposizione, che vanta similari esperienze in altri Paesi dell'Unione, trova il proprio presupposto, come già anticipato, nell'art. 205 della Direttiva 2006/112/CE che attribuisce agli Stati membri il potere di individuare una persona diversa dal debitore d'imposta come responsabile in solido per il versamento della stessa.

Più in dettaglio, l'art. 60 *-bis* stabilisce che *“con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3”*.

Trattasi di settori ad alto rischio di frode³⁹⁶, nei confronti dei quali trova, per l'appunto, applicazione l'art. 60-*bis*, a mente del quale *“in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta”* (comma 2); *l'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta”* (comma 3).

Ai fini applicativi, pertanto, la norma richiede la sussistenza dei seguenti presupposti:

- il compimento di una cessione relativa a beni compresi nell'elenco ministeriale;
- la circostanza che la cessione sia effettuata al di sotto del valore normale del bene;
- l'effettuazione della operazione di cessione di beni nei confronti di un cessionario soggetto passivo Iva;

³⁹⁶ Il Decreto 22 dicembre 2005 ha individuato le seguenti categorie di cessioni per le quali opera la solidarietà nel pagamento dell'Iva: a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche. A tale decreto si è aggiunto il D.M. 31 ottobre 2012, il quale ha aggiunto, a far data 4 dicembre 2012, le cessioni aventi ad oggetto: i) pneumatici in gomma; ii) pneumatici rigenerati o usati di gomma; iii) gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori (*“flaps”*) di gomma.

- l'omesso versamento dell'imposta in riferimento alla operazione effettuata da parte del cedente.

La norma in esame non prevede quindi un'indagine soggettivistica sulla consapevolezza del cessionario.

Ciò è conforme al sistema Iva basato su elementi oggettivi, indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni, al fine di “*garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta*”³⁹⁷.

La *ratio* su cui si basa l'estensione delle responsabilità in capo al cessionario è “*un'implicita culpa in eligendo, ma collegata ad un fatto obiettivo e conoscibile (anche se talvolta opinabile), che è l'acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato, in presenza di previa informativa del Ministero dell'Economia e delle Finanze e di omesso versamento Iva del cedente (relativamente ai beni oggetto di acquisto del cessionario)*”³⁹⁸.

La simultanea sussistenza dei presupposti di natura soggettiva ed oggettiva previsti dalla legge determina *de plano* la responsabilità del cessionario in via solidale con il cedente inadempiente, che può essere superata per effetto della prova contraria da rendere nel rispetto delle previsioni contenute nel terzo comma. Sostanzialmente, per liberarsi dall'obbligo di pagare l'imposta non versata dal cedente, al cessionario è data la facoltà di provare, ma solo per via documentale, che l'applicazione di un prezzo inferiore al valore normale dei beni sia stato imposto da eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili e sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente.

Ne deriva che, quello che risulta normativizzato nell'art. 60-*bis* è il meccanismo che consente all'Amministrazione di sottrarsi all'onere di dare la prova dell'esistenza della consapevolezza della frode altrui in capo a chi, soggetto passivo Iva, abbia esercitato il diritto alla detrazione³⁹⁹: basta infatti il mancato versamento dell'Iva a fronte di cessioni di beni effettuate a prezzi inferiori al valore normale in settori ad alto rischio appositamente individuati dal Ministero dell'Economia per

³⁹⁷ Così par. 42 della sentenza *Axel Kittel*, *cit.*

³⁹⁸ Così MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza*, *cit.*, p. 138.

³⁹⁹ Sul punto, cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 10 marzo 2005, n. 10/E, punto 9.7.

pretendere il pagamento dell'imposta dal cessionario che abbia esercitato il diritto alla detrazione⁴⁰⁰.

Il cessionario, per svincolarsi dal gravame di pagare l'Iva non versata dal cedente, può dimostrare, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non è connesso al mancato pagamento dell'imposta, ma che è stato determinato da situazioni di fatto oggettivamente rilevabili⁴⁰¹ o da specifiche disposizioni di legge.

A ben vedere, la norma si struttura in una sorta di doppia presunzione: da un lato, la sussistenza degli elementi oggettivi richiesti dalla norma presuppone il carattere fraudolento dell'operazione, a prescindere da qualsiasi altro accertamento, e dall'altro la stessa fa scattare la seconda presunzione circa la *scientia* o il *consilium fraudis* del cessionario/responsabile d'imposta.

Tale vincolo potrebbe apparire non in armonia con il principio in forza del quale le presunzioni introdotte dalle legislazioni nazionali in riferimento alla possibilità di prevedere che una persona diversa dal debitore d'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta medesima, non possano essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria. Un sistema non rispettoso di tale principio renderebbe tale presunzione una vera e propria ipotesi di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario, con la conseguente violazione dei principi comunitari di certezza del diritto e di proporzionalità.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si è sottolineato che la norma appare fortemente sbilanciata a favore dell'Erario, tanto che non è mancato chi ha avanzato fin dall'inizio forti riserve sulla compatibilità della disposizione con il principio comunitario di proporzionalità⁴⁰². Si è infatti rilevato che la prova che l'acquirente deve fornire per andare esente da responsabilità è estremamente difficile, per non dire diabolica; e ciò sia in ragione del fatto che il legislatore richiede che essa sia di carattere documentale e collegata a eventi o situazioni di fatto oggettivamente

⁴⁰⁰ MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, cit., p. 770-772.

⁴⁰¹ Ad esempio una crisi del settore di riferimento, l'aumento della concorrenza, la necessità di vendere le rimanenze di magazzino, l'acquisto a prezzi di stock, ecc.

⁴⁰² GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, citato, p. 239 e ss.

rilevabili, sia perché dare dimostrazione della non connessione del prezzo che sta sotto al valore normale con il mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente obbliga a dare prova della propria buona fede attraverso la dimostrazione della non sussistenza della malafede altrui. Da qui emergerebbe chiaramente l'irrazionalità e la sproporzione della norma: la prova di una simile connessione - tra mancato versamento del tributo e prezzo al di sotto del valore normale- dovrebbe essere data in positivo, dall'Amministrazione finanziaria, giacché equivale a dimostrare proprio il *quid* della frode. Una prova negativa, per di più documentale, di tale connessione sembra invece una prova pressoché impossibile. Risulta infatti difficile provare la propria buona fede dimostrando l'assenza di malafede⁴⁰³.

Nella logica normativa, la cessione a prezzo inferiore al valore normale di un bene compreso nella elencazione contenuta nel decreto ministeriale di riferimento costituisce l'elemento che determina l'ambito di applicazione della norma, posto che la frode viene individuata proprio nella combinazione tra il compimento di una operazione effettuata a valori inferiori a quelli di mercato e l'omissione del versamento dell'imposta nella fase antecedente la fase di immissione al consumo del bene⁴⁰⁴. Inevitabile, allora, appare il rinvio all'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972, laddove individua nel valore normale il prezzo mediamente applicato per beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

⁴⁰³ MONDINI , *La nuova responsabilità solidale*, cit., *“l'effetto liberatorio sembrerebbe discendere esclusivamente dalla dimostrazione (sempre documentale) di un fatto “negativo” e “soggettivo”, che almeno in parte esula dalla sfera giuridica e fattuale del cessionario: ovvero alla prova che “comunque” l'aver determinato un corrispettivo sotto il valore normale non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente: in altre parole l'assenza della consapevolezza, da parte del cessionario, che il cedente ha venduto a quel prezzo, sotto il valore normale, perché aveva già preordinato di non versare l'imposta dovuta [...] una prova negativa, per di più documentale, di tale connessione sembra invece una prova pressoché impossibile”*.

⁴⁰⁴ CARACCIOLI, *Frodi carosello ed altre tipologie di frodi: le recenti risposte della legislazione nazionale e della giurisprudenza comunitaria*, in *Bimestrale dell'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa*, novembre-dicembre 2006, sostiene addirittura che *“ormai la diffusione delle frodi carosello è tale che il valore normale è in realtà quello desumibile dal mancato versamento dell'IVA. È noto che, se un operatore onesto si affaccia sul mercato e pretende di operare fuori della filiera che caratterizza le frodi carosello, rimane sicuramente fuori dal mercato perché non è più economicamente un valore normale”*.

Concludendo sul tema della prova, è stato correttamente sostenuto che “ogni settore economico ha le sue regole ed il prezzo di acquisto, ove eccessivamente divergente da quello comunemente praticato sul mercato, se non costituisce una prova di frode certamente deve indurre a talune verifiche ed all’adozione di cautela prima della conclusione del contratto. Se si ha consapevolezza che il prezzo non sia determinato da particolari condizioni del mercato, se la qualità del prodotto non giustifica le sostanziali differenze di prezzo, se manca l’elementare organizzazione per una oculata gestione dell’impresa e tali elementi sono noti all’acquirente, diventa davvero difficile invocare la certezza del diritto, l’affidamento ed il principio di proporzionalità”⁴⁰⁵.

Da un punto di vista soggettivo, l’obbligazione viene posta a carico del solo cessionario soggetto passivo Iva, tenuto ai sensi del D.P.R. n. 633/1972 ad applicare l’imposta sul valore aggiunto: restano così esclusi dall’ambito applicativo della disposizione quei soggetti che, in quanto non soggetti passivi Iva, non potrebbero essere ammessi a dimostrare documentalmente “che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell’imposta”, soggetti nei confronti dei quali l’Amministrazione non potrebbe, di conseguenza, esercitare un’azione di recupero dell’imposta non applicata.

Ulteriore critica posta dalla dottrina riguarda il fatto che l’estensione della coobbligazione al cessionario per il pagamento dell’imposta è immediata, ovvero non è subordinata al previo tentativo di escussione del cedente, né alla verifica dei motivi per cui si è giunti al mancato versamento dell’imposta⁴⁰⁶. Infatti, se la cessione avviene a prezzi inferiori al valore normale e il cedente non versa l’imposta ricevuta in via di rivalsa, non sempre significa che si è in presenza di una frode, potendo

⁴⁰⁵ CAPOLUPO S., *La responsabilità del cessionario nelle frodi Iva – orientamento della giurisprudenza*, in *il Fisco*, 2009, n. 37, p. 6124.

⁴⁰⁶A tal riguardo si legga MONDINI, *La nuova responsabilità solidale*, cit., il quale aggiunge che “lo scopo della disposizione è chiaro: sollevare l’Agenzia delle Entrate dall’onere di dover provare l’esistenza di tutti gli elementi costitutivi del disegno fraudolento, ed in particolare la natura “fittizia” dell’intermediario e l’accordo “evasivo” tra i soggetti coinvolti. Non solo: si favorisce così il recupero dell’imposta dal soggetto che potrebbe essere (anche se non necessariamente) il beneficiario della frode (che matura il credito d’imposta), senza negargli formalmente la detrazione (ciò che presupporrebbe la dimostrazione dell’inesistenza dell’operazione)”.

essere tali presupposti la conseguenza di una occasionale difficoltà finanziaria o di problemi di liquidità⁴⁰⁷.

Ne deriva che la solidarietà fissata dalla norma in esame potrebbe di fatto vanificare il diritto alla detrazione esercitato dal cessionario: questi, invero, dopo aver detratto l'Iva che gli è stata effettivamente addebitata in via di rivalsa, può vedersi almeno in parte neutralizzato tale diritto alla detrazione per effetto dell'intervenuto obbligo di versamento dell'imposta non versata dal cedente, senza possibilità di portarla ulteriormente in detrazione.

In questo modo l'effetto dell'art. 60-*bis* è sostanzialmente simile ad una ipotetica ed incondizionata negazione della detrazione dell'Iva a monte (o del rimborso dell'eccedenza di imposta detraibile pari al tributo non versato): infatti, se l'applicazione della norma presuppone, seppur implicitamente, che sia impossibile per l'Amministrazione finanziaria ottenere l'adempimento da parte del cedente, allora di conseguenza essa troverà applicazione in tutti i casi in cui di fatto sia impossibile, per il condebitore solidale, ripetere dal cedente quanto pagato in sua vece.

Tale eventualità, renderebbe il cessionario inciso per due volte dallo stesso prelievo: la prima imposizione mediante l'addebito dell'imposta a titolo di rivalsa, la seconda mediante l'azione di recupero dell'imposta non versata da parte degli Uffici ai sensi della disposizione in commento.

Ragion per cui vi sarebbe il concreto rischio che l'Iva riscossa in base all'art. 60-*bis* possa tradursi in un costo fiscale che incide in via definitiva sui soggetti passivi.

La straordinarietà della disposizione è connessa alla sussistenza di una patologia del sistema, espressamente individuata dal legislatore nell'omissione del versamento Iva da parte di chi è indicato ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 come responsabile per il pagamento dell'imposta.

In un'ottica di ricostruzione giuridica, l'obbligazione scaturente dall'art. 60-*bis* si atteggia ad una forma di solidarietà dipendente successiva⁴⁰⁸, posto che

⁴⁰⁷ AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, Riv. dir. trib., 2012, n. 1., p. 4 s. "tale norma non può consentire all'Amministrazione finanziaria di riconoscere implicitamente il carattere fraudolento dell'operazione effettuata tra cartiera e società filtro a prescindere da qualsiasi altro accertamento, sollevando l'Agenzia delle Entrate dall'onere di provare gli elementi costitutivi della frode".

l'elemento generatore della medesima sopravviene rispetto all'elemento generatore dell'obbligazione principale, in quanto il cessionario non partecipa in alcun modo alla realizzazione del presupposto di imposta, rispetto alla quale lo stesso è assolutamente estraneo.

Il cedente, pertanto, rimane l'unico obbligato principale: l'unico cui si riferisce il fatto cui indirettamente e solo in via eventuale la norma fa sorgere la solidarietà passiva in capo al cessionario.

L'obbligazione solidale vanta come fatto generatore un presupposto differente di quello che anima l'obbligazione principale: non è infatti la realizzazione soggettivamente congiunta del presupposto del tributo l'elemento da cui scaturisce la solidarietà passiva, ma il diverso atteggiarsi del soggetto passivo rispetto agli adempimenti scaturenti dalla realizzazione del presupposto stesso. Confortati dalla formulazione normativa che non riconosce né introduce il beneficio della preventiva escussione in capo all'obbligato in forza dell'obbligazione di imposta principale, la solidarietà passiva del cessionario pone lo stesso dinanzi al creditore istituzionale - Erario - allo stesso livello del cedente.

Per concludere, il cessionario è esposto ad una azione da parte dello Stato non in quanto parte giuridico-formale del presupposto del tributo – cioè parte del contratto di compravendita – ma solo in presenza di un occultamento di corrispettivo e di mancato versamento della relativa imposta, imputabile ad altro soggetto coinvolto nell'effettuazione dell'operazione.

Ora, dal tenore letterale della norma, potrebbe paventarsi il rischio che il cessionario venga ritenuto responsabile del pagamento di imposte relative anche a operazioni in cui non sia intervenuto come parte contraente; tuttavia, un'attenta lettura del comma 2 dell'articolo 60-bis e i chiarimenti forniti, tra l'altro, dall'Amministrazione finanziaria⁴⁰⁹ circoscrivono la responsabilità dell'acquirente alla sola imposta riferita alle cessioni di beni effettuate a prezzi inferiori al valore di mercato, escludendo pertanto l'imposta non versata dal cedente e riferita ad altre

⁴⁰⁸ Sulla solidarietà tributaria e sulla riconducibilità al *genus* della solidarietà civilistica, si rinvia a FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 234; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 339; MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 451; CASTALDI, *Solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, 3; TICOZZI, *Le obbligazioni solidali*, Padova, 2001.

⁴⁰⁹ Cfr. Circolari n. 10 del 16 marzo 2005 e n. 41 del 26 settembre 2005.

cessioni nonché le eventuali sanzioni irrogate per le violazioni commesse dal venditore.

La norma non prospetta infatti alcun rapporto soggettivamente fittizio fra venditore e acquirente e quindi fra emittente della fattura e suo destinatario, poiché, in tali casi il rapporto commerciale non viene configurato come simulato, ma è prospettato invece come rapporto vero e reale.

Riepilogando, la norma in esame non determinerebbe una deroga alla disciplina della base imponibile del tributo, in quanto l'imposta che il cessionario è chiamato a pagare quale coobbligato solidale è quella calcolata sul prezzo dichiarato, seppur inferiore al valore di mercato, e non quella calcolata sul valore normale della cessione, posto che il non allineamento al valore di mercato rileverebbe esclusivamente sotto il profilo degli indici di fraudolenza e di inversione dell'onere probatorio.

Occorre a questo punto determinare se l'art. 60-*bis* sia una norma volta ad ottenere un risultato analogo a quello che si raggiunge disconoscendo il diritto alla detrazione in capo al cessionario o come norma che opera in aggiunta rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione finanziaria dispone.

4.1.4 L'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 come norma che opera in aggiunta rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione dispone.

Qualora si dovesse ritenere che l'art. 60-*bis* sia una norma che opera in aggiunta rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'amministrazione dispone, si dovrebbe altresì affermare che quest'ultima: (i) possa procedere ai sensi dell'art. 60-*bis* all'estensione della responsabilità in capo al cessionario senza preventivamente escutere l'obbligato principale e anche in ipotesi in cui l'omissione del versamento risulti meramente occasionale e non sia dimostrata la consapevolezza della frode in capo al cessionario; (ii) possa, inoltre, previa dimostrazione dell'assenza di buona fede in capo al cessionario disconoscergli il diritto alla detrazione; (iii) possa, infine, disconoscere il diritto alla detrazione nei confronti dei soggetti che acquistano dal soggetto che si pone dopo la cartiera, qualora si dimostri che costoro sapevano o avrebbero dovuto sapere della frode.

Come osservato in dottrina⁴¹⁰, secondo tale lettura della disposizione in commento, la stessa non farebbe da limite alla possibilità di richiedere ai *consapevoli* somme superiori all'Iva evasa, consentendo anzi di riscuotere anche l'imposta che avrebbe dovuto pagare, ai sensi dell'art. 21, co. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, il cedente *missing trader*. Permarrebbero pertanto gli effetti moltiplicativi della richiesta dell'Iva evasa già esaminati nei paragrafi precedenti. Il tutto, però, in capo ad un unico soggetto, il cessionario, che, oltretutto, come abbiamo già rilevato, non ha alcuna effettiva possibilità di agire in regresso con qualche speranza di successo nei confronti dall'interposto⁴¹¹.

In altri termini, secondo tale interpretazione della norma, il cessionario sarebbe chiamato a pagare l'imposta del cedente, l'Iva portata in detrazione e sarebbe costretto, inoltre, a corrispondere la sanzione amministrativa irrogata per aver indebitamente detratto l'imposta (solitamente pari al 100 per cento dell'imposta stessa).

Tale approdo appare palesemente confliggente, per le ragioni già esaminate, con il principio di proporzionalità.

4.1.5 L'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972 come norma che opera in alternativa rispetto alla negazione del diritto alla detrazione. Le due misure antifrode a confronto.

Un'altra interpretazione che si può fornire della norma in esame è che la stessa persegua la finalità di ottenere un risultato analogo al recupero dell'Iva indebitamente detratta; da ciò discenderebbe che una volta recuperata l'imposta attraverso l'estensione dell'obbligazione solidale in capo al cessionario, a quest'ultimo non si possa poi disconoscere il diritto alla detrazione, con conseguente duplice richiesta dell'imposta in capo allo stesso soggetto.

Tale interpretazione della norma appare sicuramente più rispettosa del principio di proporzionalità.

⁴¹⁰ GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, cit., p. 242.

⁴¹¹ DI COLA, *Commento all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633 del 1972*, in MARONGIU G. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova 2011, IV, p. 555.

Passando infatti ad esaminare congiuntamente le due misure antifrode, ossia quella di creazione giurisprudenziale del “diniego del diritto alla detrazione” e quella positivizzata di cui all’art. 60- *bis*, citato, occorre rilevare che mentre quest’ultima ha natura meramente ripristinatoria degli equilibri impositivi, la prima, come abbiamo visto, ha natura anche punitiva.

Entrambe le misure sono frutto di una volontà dell’ordinamento di contrasto alla frode da omesso versamento Iva e in entrambi i casi il presupposto della reazione dell’ordinamento è a ben vedere la violazione di un dovere di diligenza, ma mentre nel caso dell’art. 60- *bis* la responsabilità è collegata ad una fattispecie positivamente descritta e delimitata (ossia l’aver acquistato a prezzi inferiori al valore normale pur in presenza di previa allerta ministeriale), nel caso della responsabilità per consapevolezza (diretta o presunta) della frode, il presupposto della stessa è a fattispecie libera e sostanzialmente poco rispettoso del principio di certezza del diritto⁴¹². Diversa è, inoltre, la reazione dell’ordinamento nelle due fattispecie: nel caso dell’art. 60-*bis*, l’obbligazione solidale delimitata alla sola imposta; nell’altro caso, il diniego della detrazione dell’imposta accompagnato dall’applicazione in misura proporzionale della sanzione pecuniaria.

Ne deriva che nell’ipotesi disciplinata dall’art. 60-*bis* siamo in una logica di mero recupero del danno erariale, mediante rafforzamento soggettivo del credito fiscale, che avvicina in un certo qual modo la responsabilità del cessionario a quella del responsabile dell’imposta.

Nel caso dell’art. 60-*bis*, infatti, come già rilevato, la prova della consapevolezza non è elemento formale della fattispecie: l’acquirente può essere anche solo un buon commerciante che riesce a spuntare un prezzo conveniente; ne deriva che il legislatore decide di perseguire attraverso tale norma un rafforzamento del credito fiscale attraverso la previsione di un’obbligazione solidale che ammetta in

⁴¹² Sulla necessità che sia rispettata la certezza del diritto “*con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l’estensione degli obblighi che essa impone loro*”, si veda il citato par. 72 della sentenza Halifax.

Nella giurisprudenza italiana, da ultimo anche Cass. Civ., 28 agosto 2013, n. 19747, afferma che “*è conforme al principio di certezza del diritto che gli operatori economici siano posti in grado di conoscere i loro obblighi fiscali prima di concludere una operazione*”.

linea *puramente teorica* la possibilità che il cessionario faccia ricadere mediante rivalsa il peso economico sul reale autore dell'illecito.

Viceversa, come rilevato, nell'ipotesi di diniego della detrazione per consapevolezza, la reazione dell'ordinamento non si limita alla sola imposta ma è estesa anche alla pena pecuniaria. Accanto infatti all'effetto recuperatorio di riparazione del danno vi è anche quello punitivo della sanzione, derivante dalla consapevolezza della frode, che comporta una sorta di indiretta partecipazione del cessionario (per così dire di *concorso esterno*) all'illecito del cedente.

In altri termini, la consapevolezza assurge in tale ipotesi ad elemento qualificante della fattispecie che rileva l'esistenza di una sorta di partecipazione del cessionario alla frode, per cui la reazione dell'ordinamento è più aspra, non potendosi prevedere solo un'obbligazione solidale che, almeno teoricamente, consenta attraverso la rivalsa di rimanere indenne da imposta.

Tirando le fila del discorso, appare chiaro che le due figure siano ben diverse tra loro nei presupposti, giustificando pertanto effetti fiscali diversi.

Infatti, mentre nell'ipotesi di diniego del diritto alla detrazione di matrice giurisprudenziale il cessionario partecipa (sia pure per mera consapevolezza) all'illecito, nel caso dell'art. 60-bis "*l'acquirente è responsabile per realizzazione di una fattispecie contigua all'illecito (contiguità incauta in relazione all'allerta ministeriale)*"⁴¹³, ma rimane estraneo all'illecito.

Valutando le due misure alla luce dei principi comunitari di certezza del diritto e di proporzionalità non si può fare tuttavia a meno di osservare che quella ex art. 60 -bis sia maggiormente conforme ai suddetti principi.

Se è vero, infatti, che laddove si verta in tema di "prestazioni personali o patrimoniali imposte", si deve essere rispettosi della riserva di legge, della certezza del diritto e della prevedibilità dell'obbligo, la formulazione di un dovere di diligenza, che condiziona il diritto alla detrazione Iva, richiederebbe come logica conseguenza l'intervento espresso del legislatore.

⁴¹³ MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza*, cit., p.146.

E ciò sia perché il diritto alla detrazione è elemento essenziale del sistema Iva sia perché l'operatore economico deve conoscere sia il precetto, sia le conseguenze in *malam partem* dei propri comportamenti⁴¹⁴.

Per contro, affermare in via meramente giudiziale doveri di controllo fiscale di un operatore economico su altro operatore economico vulnera le esigenze sopra descritte. Ne deriva pertanto che, mentre l'obbligazione solidale per acquisto a prezzi inferiori al valore normale è espressamente prevista per legge e, quindi, rispettosa del principio di certezza del diritto, il diniego di detrazione per consapevolezza formulato dalla giurisprudenza (i) assume come presupposto un dovere di diligenza⁴¹⁵, (ii) come effetto un recupero fiscale, entrambi non previsti dalla legge e perciò in conflitto con il principio suddetto nonché con l'art. 23 della Costituzione.

Oltre al principio di certezza, il diniego di detrazione per consapevolezza contrasta anche con il principio di proporzionalità⁴¹⁶.

L'attenzione a tale principio anche nelle misure antifrode di recupero dell'Iva emerge nella Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo datata 16 aprile 2004 laddove si segnala che la possibilità di introdurre una responsabilità in solido ha un suo fondamento giuridico nell'art. 21 della Sesta Direttiva, e ci si premura di aggiungere “*a condizione che venga rispettato il principio di proporzionalità*”.

In tale quadro, occorre rilevare che, se da un lato il diniego di detrazione consente di recuperare con efficacia l'imposta sottratta all'Erario, dall'altro lo stesso non appare del tutto coerente con il sistema Iva.

Negare il diritto alla detrazione significa -come abbiamo avuto modo di esaminare- tradire proprio la caratteristica essenziale dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, come affermato dalla stessa Corte di giustizia nel caso C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD*⁴¹⁷, “*sebbene gli Stati membri possano adottare*

⁴¹⁴ BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e internazionale*, Padova, 2008, p. 47.

⁴¹⁵ COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2005, p. 501 e ss.

⁴¹⁶ STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2012, pp. 43 ss. Occorre ribadire che il principio di proporzionalità è indicato come principio immanente al nostro ordinamento tributario, alla pari del divieto di “abuso del diritto”.

⁴¹⁷ Corte di giustizia, sentenza del 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD*.

sanzioni per l'ipotesi di inosservanza di obblighi miranti a garantire la corretta riscossione dell'imposta e ad evitare la frode, queste ultime non devono eccedere quanto necessario al raggiungimento dello scopo perseguito; riguardo a una sanzione consistente in un diniego assoluto del diritto a detrazione, occorre sottolineare che il sistema comune dell'Iva ...mira a garantire la perfetta neutralità dell'onere fiscale rispetto a tutte le attività economiche, la quale presuppone la facoltà per il soggetto di detrarre l'Iva dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, conformemente all'articolo 167 della direttiva Iva; pertanto, conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'Iva ” (par. 67-69).

E non a caso le Direttive comunitarie, laddove menzionano una misura antifrode, si riferiscono alla responsabilità di un soggetto diverso dal debitore a titolo di obbligazione solidale, mai del diniego di detrazione.

E ancora, come già rilevato, recuperando l'imposta sia in capo al cedente sia in capo al cessionario (col diniego di detrazione) si duplica la richiesta dell'imposta violando il principio di neutralità; poiché il divieto di duplicazione fa parte dei principi fondamentali dell'Iva, per poter derogare allo stesso occorre che il concorso nell'illecito sia particolarmente intenso e grave⁴¹⁸.

Abbiamo visto però che la circostanza che la giurisprudenza ha fatto assurgere a presupposto del diniego di detrazione non è un fatto di connivenza o complicità, né tantomeno un comportamento contrario ad un dovere giuridico, bensì semplicemente un incauto acquisto accompagnato dalla consapevolezza (almeno potenziale) della frode altrui. È evidente che parlare di consapevolezza meramente potenziale e semplicemente dovuta secondo la normale diligenza attiene a concetti vaghi e indeterminati che portano con sé incertezze applicative, con la possibilità che nel caso concreto sia colpito anche l'acquirente ignaro⁴¹⁹.

⁴¹⁸ BEGHIN, *Le frodi Iva ed il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1511 e ss.

⁴¹⁹ Occorre rilevare che il profilo della proporzionalità si congiunge nuovamente a quello della certezza, poiché non può si può parlare di violazione del dovere di diligenza se tale dovere non sia

Il comportamento di quest'ultimo viene così ad essere sanzionato sia con il diniego di detrazione (che può duplicare l'imposta in capo all'acquirente), sia con la sanzione amministrativa proporzionata all'Iva "indebitamente detratta".

Eppure come già esaminato, la Corte di Giustizia per giurisprudenza costante afferma che "*l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario*"⁴²⁰.

A questo punto ci pare di poter concludere che rispondere per la violazione di una regola non scritta, che collega la responsabilità ad una consapevolezza anche solo ipotetica o potenziale, comporti di fatto nella sostanza il cristallizzarsi di quella responsabilità oggettiva in capo al soggetto passivo che "*sapeva o avrebbe dovuto sapere*" della frode altrui che, secondo la stessa Corte di Giustizia, va "al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario"⁴²¹.

Maggiormente rispettoso del principio di proporzionalità appare invece la regola dell'obbligazione solidale di cui all'art. 60-bis⁴²², sia perché - come sopra già illustrato- la responsabilità è collegata a circostanze oggettive, senza riferimenti a concetti intrinsecamente vaghi come quelli di consapevolezza della frode e diligenza nelle contrattazioni, sia perché lo strumento dell'obbligazione solidale non intacca formalmente il diritto alla detrazione e consente la rivalsa (almeno teoricamente) del cessionario sul cedente e, da ultimo, sia perché non è prevista l'irrogazione di una pena pecuniaria, essendo stato adottato un modello di contrasto recuperatorio anziché punitivo.

4.1.6 La repressione penale delle Frodi Iva.

L'estrema gravità dei fenomeni fraudolenti descritti nei capitoli precedenti e l'intrinseco rilievo internazionale delle più gravi e insidiose forme di evasione fiscale

precisamente disciplinato con riferimento agli obblighi di controllo fiscale in occasione delle contrattazioni.

⁴²⁰ Così la sentenza Mahageben-David, cit., par. 48 e la sentenza Bonik, cit.

⁴²¹ COVINO, *La responsabilità solidale Iva e le contestazioni da "abuso del diritto alla detrazione" Iva tra differenze sanzionatorie e di competenza territoriale*, in *Dial. Trib.*, 2012, p. 395.

⁴²² Tale regola è prevista nella normativa nazionale in conformità all'art. 21, n. 1, lett. a, ultimo periodo, della Sesta Direttiva.

ha richiesto l'intervento di una repressione anche di natura penale oltre che amministrativa.

In questa prospettiva, è bene anticiparlo sin da ora, la strategia di contrasto a quello che è stato definito come "il mercato unico delle frodi" non può più prescindere da una ricostruzione su una scala dimensionale appropriata, che non sia meramente ancorata alle singole legislazioni nazionali o a contesti di indagine locale⁴²³.

Come avremo modo di esaminare nella seconda parte del presente capitolo, le nuove tipologie di condotte evasive, proprio perché coinvolgono interessi generali e di rado esauriscono la loro dinamica nell'ambito di un singolo ordinamento statale, hanno determinato fino ad oggi lo sviluppo di una cooperazione amministrativa tra Stati membri dell'Unione Europea, la quale tuttavia non ha ancora portato alla definizione di un concetto comune di frode Iva, in grado di offrire tecniche e strumenti di lotta che perseguano con maggiore efficienza ed efficacia l'obiettivo comune⁴²⁴.

A livello nazionale, la sistematica dei reati tributari di cui al D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, cristallizzata intorno a fattispecie classiche di evasione, non prevede un'autonoma ipotesi di reato per combattere le frodi Iva e, di conseguenza, impone un'analisi della repressione penale delle stesse necessariamente focalizzata sui singoli elementi costituenti l'intera operazione evasiva e sui singoli autori, individuati nel rivenditore nazionale, nel soggetto interposto e nel fornitore comunitario⁴²⁵.

Tra i reati del D.Lgs. n. 74 del 2000 maggiormente interessati nella frode *de qua* sono annoverabili:

⁴²³ Sul tema cfr., *ex multis*, BASILAVECCHIA, *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva (nota a Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 18/2003)*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 496 ss.; FALCIAI, *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Fisco*, 2002, 1, 6472 ss.; F. TAGLIAFIERRO - L. TAGLIAFIERRO, *Unione europea: la "frode carosello". Una tipologia di reato fiscale*, in *Fisco*, 2004, 1, 6516 ss. e, degli stessi Autori, *Le frodi iva nell'Unione europea*, in *Fisco*, 2000, 9447 ss.

⁴²⁴ Sul tema si veda, BENARDI, *Strategie per l'armonizzazione dei sistemi penali europei*, in *Dir. pen. ec.*, 2002, p.787 e ss.; ZUCCALÀ, *L'unitario diritto penale europeo come meta del diritto penale comparato?* in *Dir. pen. ec.*, 2002, p. 603 e ss..

⁴²⁵ CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrodi in materia di IVA: profili penali*, in *Fisco*, 2006, n. 14, p. 2156.

- in capo alla cartiera l'*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, ex art. 8 e l'*Omesso versamento di iva*, ex art. 10-ter;
- in capo all'acquirente nazionale la *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, ex art. 2, l'*Indebita compensazione*, ex. art. 10-quater.

Non senza difficoltà, tra l'altro, è accettata la compatibilità dell'*Associazione per delinquere*, ex art. 416 c.p., con i delitti di scopo, ex artt. 2 e 8, d. Lgs. n. 74 del 2000, tenuto conto della previsione contenuta nell'art. 9 del decreto – *Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* – e, dunque, della peculiare costruzione giuridica sulla quale si basano le fattispecie di *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* e di *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*⁴²⁶.

Le fattispecie sopra citate, impiegate sul comportamento decettivo insito nel momento dichiarativo, non si rilevano tuttavia in grado di comprendere e punire l'intero disvalore penale di un fatto che, vedendo estrinsecarsi il momento fraudolento in un artificioso sdoppiamento di soggetti passivi d'imposta, si connotano per una rilevanza della frode che trascende il mero mendacio nella dichiarazione tributaria⁴²⁷.

Le caratteristiche, che rendono difficilmente sussumibili i complessi fenomeni fraudolenti in esame all'interno di fattispecie cristallizzate intorno al mendacio in dichiarazione, si apprezzano, come avremo modo di esaminare, non tanto, nella interposizione (fittizia o reale) di soggetti di comodo all'interno delle catene commerciali, quanto nella realtà delle transazioni commerciali che accompagnano un consistente numero di frodi Iva.

⁴²⁶ CARACCIOLI, *Contro le frodi carosello una figura autonoma di reato*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 dicembre 2007, 35.

⁴²⁷ Sul tema, cfr. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari. I reati fallimentari, tributari, ambientali e dell'urbanistica*, Milano, 2001; BELLAGAMBA-CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative*, Milano, 2011; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Torino, 2010.

4.1.7 L'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: criticità interpretative.

L'art. 2, D.lgs. n. 74 del 2000 – *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* – 1° comma, prevede che: “È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.

A sua volta, l'art. 8 del D.lgs. n. 74 del 2000 – *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* – 1° comma, prevede che: “È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”.

I suddetti reati presentano una comune *ratio* incriminatrice, consistente nel punire il comportamento evasivo attuato attraverso l'artificioso aumento delle componenti negative di reddito, in modo o da diminuire l'imponibile e quindi l'imposta dovuta o da precostituire inesistenti crediti Iva⁴²⁸.

Le differenze si colgono nella diversa prospettiva punitiva che connota le due norme incriminatrice: l'art. 2 sanziona il soggetto che indica costi passivi fittizi nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto, utilizzando fatture per operazioni inesistenti⁴²⁹, con il fine di consentire a se stesso l'evasione dell'Iva; l'art. 8 punisce, invece, l'attività di chi rende possibile il fenomeno evasivo emettendo o rilasciando fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto⁴³⁰.

Come sottolineato dalla stessa relazione al D.lgs. 74/2000, l'emissione di falsa documentazione e l'utilizzazione della stessa al fine di avvalorare dichiarazioni mendaci, costituiscono condotte strettamente connesse tra loro, che trovano il loro

⁴²⁸ SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, 87 e ss.

⁴²⁹ CARACCIOLI, *Il dolo dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Fisco*, 2001, 420; Traversi - GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 179; MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, 50.

⁴³⁰ TOMA, *Frude carosello. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: lo stato della giurisprudenza e le novità legislative*, in *Fisco*, 2012, n. 7, p. 997 s., “il soggetto agente, oltre ad avere coscienza e volontà dell'emissione di documenti ideologicamente falsi, deve anche aver previsto e voluto l'evasione di terzi come conseguenza del proprio comportamento”.

minimo denominatore in quelle operazioni inesistenti di cui abbiamo trattato nei capitoli precedenti⁴³¹.

Mentre le frodi Iva per operazioni *oggettivamente* inesistenti rientrano senza particolari problemi nell'ambito applicativo degli artt. 2 e 8 del D. Lgs citato (l'inesistenza oggettiva dell'operazione si concilia infatti, sul versante dell'elemento materiale del reato, con l'indicazione di costi passivi fittizi in cui deve sfociare la condotta delittuosa, sul versante dell'elemento soggettivo, con il dolo specifico di evasione diretta delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto), le frodi Iva per operazioni soggettivamente inesistenti sfuggono invece alla repressione penale affidata ai reati in questione, ora sotto il profilo dell'elemento materiale ora sotto il profilo dell'elemento psicologico⁴³².

Sotto il primo profilo le perplessità si concentrano esclusivamente sul reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: la valenza repressiva della fattispecie *de qua* nei confronti delle ipotesi di "inesistenza soggettiva" appare, infatti, dubbia non tanto in merito all'idoneità della norma a colpire situazioni di interposizione reale⁴³³, quanto per l'inconciliabilità di

⁴³¹ MARCHESELLI, *Frodi carosello e diritto penale tributario, tra equivoci giurisprudenziali e prospettive future*, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1227.

⁴³² MOSCHETTI, *L'omesso versamento IVA, non confondibile con l'interposizione fittizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, n. 1, p. 14 s., afferma che per qualificare come fittizie le vendite avvenute tra l'interposto e l'interponente, deve essere dimostrata la simulazione soggettiva e quindi l'accordo simulatorio trilatero, altrimenti l'interposizione sarebbe reale e l'operazione non sarebbe inesistente.

⁴³³ IMPERATO, in *Caraccioli, Giarda, Lanzi, Diritto e procedura penale, Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2001, p. 45. Secondo l'A. mentre *l'interposizione fittizia* rientra senza alcun dubbio nel concetto di operazioni soggettivamente inesistenti, per *l'interposizione reale* "la soluzione non sembra altrettanto agevole, soprattutto nei casi in cui l'interposto si configura quale operatore economico effettivo. Ci pare insomma che alla luce della nuova formulazione della norma, si renda necessaria un'attenta indagine sull'effettività del soggetto interposto, con particolare riguardo alla struttura operativa con la quale si presenta nel mercato, così ripercorrendo, per certi aspetti, le discussioni dottrinali sviluppatesi con riferimento all'art. 37 d.P.R. n. 600 del 1973". Nello stesso senso CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrode in materia di Iva: profili penali*, in *Il Fisco*, 2006, n. 14, p. 2156. Secondo l'A. di fronte ai fenomeni di frode Iva accade sovente che "i verificatori contestano alla società D di non aver direttamente acquistato dalla società A: i passaggi da A a B, da B a C e da C a D vengono qualificati come inutili, superflui e quindi fittizi. Si valorizzano, dal punto di vista accusatorio, l'ubicazione delle società interposte negli stessi locali od in locali esistenti nello stesso edificio, l'assistenza da parte dello stesso commercialista, rapporti pregressi di conoscenza ed amicizia o parentela fra gli amministratori delle varie società, ed altri elementi fattuali, più o meno immaginifici".

quei “costi passivi fittizi” esposti in dichiarazione con l’effettività delle operazioni poste in essere e la conseguente realtà dei costi sostenuti⁴³⁴.

Sotto il secondo profilo, invece, le difficoltà interpretative investono entrambi i reati succitati e si annidano nella presenza in entrambe le fattispecie (quella *ex art. 2* e quella *ex art. 8*) di un dolo specifico limitato alla volontà di consentire in un caso solo a se stessi – art. 2 – nell’altro solo a terzi⁴³⁵ – art. 8 – l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto⁴³⁶.

Sotto il primo profilo si è già visto come, con la riforma dei reati tributari del 2000, la figura di incriminazione di cui all’art. 2 sia stata costruita intorno al momento dichiarativo, essendo stata unificata la condotta di utilizzazione di documentazione fiscale falsa con quella di redazione della dichiarazione tributaria infedele. In questa direzione la struttura bifasica della norma, nel richiedere che alla falsità delle fatture o degli altri documenti equipollenti segua la correlativa falsità di riporto della dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, individua il momento di maggior disvalore penale del fatto nella *indicazione di elementi passivi fittizi*.

Come in parte anticipato, in tale contesto l’ambito applicativo della figura incriminatrice in commento differisce a seconda dell’inesistenza, oggettiva o soggettiva, dell’operazione ad essa sottesa.

⁴³⁴ D’AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 19 marzo 2000, n. 74)* a cura di D’Avirro Nannucci, Padova, 2000, p. 62.

⁴³⁵ La giurisprudenza maggioritaria ritiene che eventuali finalità di matrice *extratributaria* siano estranee alla struttura della fattispecie *ex art. 8*, in cui è disposto che il dolo specifico è quello, di origine tributaria, volto a consentire “a terzi l’evasione”. Infatti, “*la presenza di una ulteriore finalità nell’azione delittuosa non incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti (...) attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell’atto tipico*” (Cass., sez. III pen., 26 marzo 2008, n. 12719).

È sufficiente e necessaria la coscienza e volontà che la mera emissione dei documenti ideologicamente falsi metta potenzialmente in pericolo, attraverso possibili evasioni di terzi, il bene giuridico tutelato (v. Cass., sez. III pen., 20 dicembre 2001, n. 45448; Cass., sez. III pen., 15 novembre 2001, n. 2933/40720; Cass., sez. III pen., 15 aprile 2002, n. 14287). La tutela penale dell’interesse pubblico è, così, anticipata a prescindere dalla verifica, in concreto, dell’effettiva rilevanza lesiva del fatto che, pure – ma non necessariamente – potrebbe realizzarsi (v. Cass., sez. III pen., 14 luglio 2009, n. 28654).

⁴³⁶ In giurisprudenza, sul dolo specifico di evasione in generale, v. Cass., sez. III pen., 26 aprile 1999, n. 5285, secondo cui ad integrazione del reato di frode fiscale – sia pur riconducibile all’abrogata disciplina, *ex art. 4, l. n. 516 del 1982* – è sufficiente ma anche *necessario il dolo specifico di evadere il Fisco*, essendo irrilevante la presenza di altri scopi.

Le operazioni *oggettivamente* inesistenti rientrano, infatti, tout court nella sfera di applicazione del reato di cui all'art. 2: a fronte di un'operazione che non è mai stata realizzata in rerum natura il costo indicato nella dichiarazione dei redditi è fittizio.

La rilevanza penale delle operazioni *soggettivamente* inesistenti muta invece a seconda del soggetto dell'operazione economica inficiata da falsità.

Nel caso di falsità soggettiva ricadente sulla posizione del *cessionario*, questi in quanto simulato acquirente di un bene in realtà acquistato da altri, nell'indicare nella propria dichiarazione Iva i costi relativi a quella operazione, dichiara costi passivi fittizi da lui mai realmente sostenuti⁴³⁷.

Nel caso in cui la falsità soggettiva investa la posizione del *cedente*, la figura di incriminazione in esame non trova invece applicazione. In questo caso il cessionario è infatti il reale soggetto che ha effettivamente sopportato il costo economico dell'operazione (seppur il medesimo sia stato erogato nei confronti di un soggetto diverso rispetto a colui il quale ha reso la prestazione), con la conseguenza che egli non può essere accusato di aver indicato nella propria dichiarazione dei redditi un costo passivo fittizio, essendo tale elemento negativo di reddito esistente nella sua oggettiva materialità⁴³⁸.

L'ontologica inconciliabilità tra i costi passivi fittizi e l'operazione realmente effettuata per l'importo dichiarato ma inficiata soltanto *a lato subjecti*, ha portato pertanto a ritenere la norma *ex art. 2* non applicabile alle operazioni soggettivamente inesistenti: il dichiarare costi documentali da fatture solo soggettivamente false non può acquisire rilevanza penale ai sensi del reato in oggetto proprio per mancata integrazione del secondo segmento della condotta penalmente rilevante, *l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi*⁴³⁹.

Passando all'esame del secondo profilo, per quanto riguarda l'elemento soggettivo del reato, occorre valutare le diverse situazioni nelle quali può venirsi a trovare il rivenditore nazionale.

⁴³⁷ DI SIENA, *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in *Il Fisco*, 2002, n. 5, p. 636.

⁴³⁸ Cassazione, Sez. III, 16 marzo 2010, n. 10394, in *Corr. trib.*, 2010, n. 19, p. 1511, con nota di BEGHIN, *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*.

⁴³⁹ In questo senso si v. PERINI, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2001, n. 11, p. 1416.

A fronte di un'operazione realmente avvenuta e inficiata soltanto *a lato subjecti*, la “partecipazione psicologica” del cessionario può essere sostanzialmente di tre tipi: (i) il cessionario può essere *inconsapevolmente coinvolto* in una frode Iva ed essere assolutamente ignaro di contrarre con un soggetto fittizio, inadempiente ai propri obblighi tributari nei confronti dell'Erario; (ii) il cessionario può essere *colposamente coinvolto* in tale meccanismo fraudolento in quanto, pur ignaro della natura fittizia del soggetto con il quale entra in contatto, ben avrebbe potuto, usando la normale diligenza, avvedersi della stessa; (iii) il cessionario è *consapevole* della frode o ha il *dubbio* della fittizietà del cedente e ciò nonostante pone in essere l'operazione, accettandone il rischio.

Nelle prime due ipotesi è pacifico che il cessionario non possa incorrere in alcuna responsabilità penale sussistendo un tipico caso di *errore sul fatto* determinato da *errore di fatto* di cui all'art. 47, 1° c.p.⁴⁴⁰ (ossia, l'errata percezione circa la realtà del soggetto interposto e, quindi, circa l'inesistenza soggettiva dell'operazione realizzata).

Nella terza ipotesi, invece, il soggetto agisce, rispettivamente, con *dolo diretto* o *eventuale* e, pertanto, potrebbe essere astrattamente chiamato a rispondere del reato in oggetto, qualora sussistano tutti gli altri elementi del reato.

Per evitare di punire meri comportamenti colposi, caratterizzati dall'atteggiamento psicologico di chi sulla base di indici obiettivi *avrebbe dovuto accorgersi* della fittizietà del cedente/prestatore, ma per colpa non si è avveduto della stessa, non è tuttavia sufficiente che tale circostanza si presenti come obiettivamente prevedibile, dovendosi avere riguardo alla sua reale previsione e volizione, ovvero all'imprudente o negligente valutazione delle circostanze di fatto da parte del soggetto agente⁴⁴¹.

A tal proposito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁴⁴², nel tracciare la linea di confine tra dolo eventuale e colpa cosciente con riguardo ai reati di

⁴⁴⁰ Con la differenza che nell'ipotesi (i) l'errore è incolpevole e in quella *sub* (ii) l'errore è determinato da colpa.

⁴⁴¹ Per un *excursus* sia dottrinale che giurisprudenziale circa il difficile confine tra dolo eventuale e colpa cosciente, si rimanda a LATTANZI-LUPO, *Codice penale, Rassegna di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 2010, vol. II, p. 324 e ss.

⁴⁴² Cass., Sez. Unite, 30 marzo 2010, n. 312433 in *Dir. pen e proc.*, 2010, n. 7, p. 822, con nota di PISA, *Punibilità della ricettazione a titolo di dolo eventuale*.

ricettazione *ex art.* 648 c.p. e incauto acquisto *ex art.* 712 c.p., hanno dettato importanti principi applicabili anche al caso in esame, sottolineando come il dolo eventuale non possa desumersi da “*semplici motivi di sospetto*”.

Sulla base dell’insegnamento della Suprema Corte, il dolo eventuale non può, pertanto, essere dedotto automaticamente da meri motivi di sospetto, rivelandosi per contro necessaria una puntuale valutazione del caso concreto al fine di valutare se vi sono stati fattori che possono aver indotto a superare un ipotetico dubbio iniziale.

Spostando da ultimo l’analisi sulla posizione della società cartiera, fittiziamente o realmente interposta nella catena distributiva, l’emissione da parte di quest’ultima di fatture inesistenti integra l’elemento materiale del reato di cui all’art. 8, citato, a prescindere dalla tipologia di inesistenza, oggettiva o soggettiva, che inficia i documenti fiscali.

I limiti di valenza repressiva del reato in esame si riscontrano, per contro, sotto il versante del dolo specifico, limitato al fine di consentire *solo a terzi*, e non anche a se stessi, l’evasione dell’imposta sul valore aggiunto.

Come già rilevato, la realtà del costo sostenuto da parte del cessionario impedisce di considerare come evasiva l’esposizione in dichiarazione delle relative passività.

Conseguentemente la società cartiera, nell’emettere fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non agisce con il dolo specifico di permettere l’evasione di terzi, bensì con la precipua finalità di consentire a se stessa l’evasione dell’imposta sul valore aggiunto che incamera dal cessionario⁴⁴³.

⁴⁴³ Così AMEDEO, *Quando manca il dolo d’evasione nelle triangolazioni commerciali con emissione di fatture false*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 31, p. 2785. Secondo l’A. le ipotesi di frode Iva per operazioni soggettivamente inesistenti non sono riconducibili né all’art. 2, sotto il profilo dell’utilizzatore delle fatture false, né all’art. 8, sotto il profilo dell’emittente delle medesime.

4.1.8 I reati di omesso versamento Iva e indebita compensazione. Cenni.

Il reato di omesso versamento dell'Iva⁴⁴⁴ si pone nella prospettiva della responsabilità del *missing trader*; laddove invece il reato di indebita compensazione è stato studiato in funzione della repressione di quei comportamenti volti alla creazione di inesistenti crediti Iva da portare in compensazione con altre posizioni debitorie.

La fattispecie descritta dall'art. 10-ter (Omesso versamento di Iva) si configura quale fattispecie propria di chi riveste la qualità di soggetto Iva e ha natura di reato istantaneo, che si consuma in concomitanza con la scadenza del "termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo" (termine che, in pratica, coincide con il giorno 27 del mese di dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento), in assenza del versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione⁴⁴⁵. Ai fini della sua integrazione è sufficiente il dolo generico. Rilevando la riscossione delle imposte così come autoliquidate dal contribuente e non invece l'accertamento dell'imposta dovuta, ne discende che, se la dichiarazione annuale ai fini Iva risulta fraudolenta o infedele ed esponente, quindi, un debito tributario inferiore a quello che effettivamente dovrebbe gravare sul contribuente, questi risponderà eventualmente dei reati previsti dagli artt. 2, 3 o 4 del D.lgs. n. 74 del 2000, ma non del reato di *Omesso versamento iva*, sempre che egli versi comunque le somme indicate come dovute in dichiarazione, nonostante questa sia fraudolenta o infedele.

Analogamente il reato non è configurabile nel caso in cui il contribuente ometta del tutto la presentazione della dichiarazione annuale, ancorché questa fosse dovuta e dovesse presentare un saldo a debito, configurandosi in tale ipotesi solo il diverso reato di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 74 del 2000 (Omessa dichiarazione).

La scelta di affidare la repressione di gravi comportamenti evasivi, quali le frodi Iva, ad un reato omissivo come quello in esame, punito con la sola reclusione da sei mesi a due anni, induce perplessità. La scarsa efficacia deterrente della risposta sanzionatoria e la particolare "propensione" dei soggetti, normalmente coinvolti in tali operazioni, ad effettuare un bilancio tra i rischi/benefici del ricorso al crimine, inducono a ritenere che la norma di cui all'art. 10-ter, più che colpire quei fenomeni

⁴⁴⁴ Art. 10-ter, D.lgs. n. 74 del 2000.

⁴⁴⁵ Soana, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. trib.*, 2007, 111 ss.

illeciti in ragione dei quali la stessa è stata pensata, finirà unicamente a colpire il mancato versamento Iva di molti contribuenti distratti⁴⁴⁶.

Passando all'esame dell'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000 – *Indebita compensazione* – occorre rilevare che quest'ultima norma punisce il comportamento di chi “non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, *crediti non spettanti o inesistenti*”.

Nel prevedere espressamente tale condotta, è stata colpita la posizione di quel soggetto che, nelle frodi Iva per operazioni soggettivamente inesistenti, si è visto sfuggire alla responsabilità penale per il reato di cui all'art. 2, esaminato nel paragrafo precedente: il riferimento alla compensazione di crediti, non soltanto *inesistenti*, ma anche *non spettanti*, consente infatti di recuperare nell'ambito applicativo della norma *de qua* ciò che, invece, sfuggiva alla repressione penale affidata al ricordato reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti per operazioni inesistenti. Nella prospettiva di analisi della fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, si evince infatti come il binomio “inesistenza-non spettanza”, che qualifica il credito Iva illegittimamente portato in compensazione, consenta di reprimere penalmente le frodi iva per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti: il credito *inesistente* nasce infatti da operazioni *oggettivamente* inesistenti, laddove il credito *non spettante* sembra invece nascere da operazioni inesistenti sotto il profilo *soggettivo*⁴⁴⁷.

Al fine della configurabilità del reato in oggetto è altresì necessaria la prova dell'elemento soggettivo del dolo in capo al cessionario, ovvero la prova della consapevolezza (non già della conoscibilità, sufficiente al solo fine di negare la detrazione Iva sul piano fiscale) della non spettanza del credito portato in compensazione e, quindi, della fittizietà del soggetto con il quale si entra in rapporti commerciali.

Tirando le fila del discorso, possiamo osservare che con la fattispecie di cui all'art. 10 *quater* è stata colmata una lacuna importante presente nel nostro ordinamento; tuttavia, sorgono anche con riferimento a tale fattispecie delittuosa forti

⁴⁴⁶ PERINI, *Frodi Iva e bancarotta fraudolenta patrimoniale: limiti della normativa penale-tributaria e supplenza del diritto penale fallimentare*, in *Dir. pen. proc.*, 2007, n. 2, p. 233 e ss.

⁴⁴⁷ MASTROGIACOMO, *Le novità penali del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006*, in *il Fisco*, n. 30, 2006, p. 4701.

perplexità, non soltanto, in merito alla tenuta costituzionale della fattispecie in questione per l'indeterminatezza nella descrizione del fatto tipico⁴⁴⁸, ma soprattutto in merito all'opportunità di affidare la repressione di gravi fenomeni di evasione all'Iva ad una fattispecie che per essere punita con una pena edittale non grave (la reclusione da sei mesi a due anni), non è in grado di comprendere in pieno il disvalore penale del fatto.

4.1.9 Osservazioni conclusive.

Dall'analisi sin ora svolta è emerso che i fenomeni di evasione dell'Iva si inseriscono molto spesso in un contesto di reti internazionali, che non può non essere considerato. In questo contesto, come sopra osservato, i reati tributari previsti dal D. Lgs. 10 marzo 200 n. 74 non si sono rivelati in grado di comprendere (e adeguatamente colpire) il fenomeno delle frodi Iva nelle diverse manifestazioni in cui esso si concretizza.

Da ciò, deriva il convincimento di come un'efficacia repressione di tali fenomeni non possa essere limitata ad una *cooperazione amministrativa* fra Stati che si limiti ad uno scambio di informazioni fra uffici, ma debba andare oltre nella ricerca di un *concetto globale comune di frode Iva* in ambito comunitario, che trovi la risposta in grado di fornire tecniche e strumenti di lotta che, nell'interazione, perseguano con maggiore efficienza ed efficacia l'obiettivo comune.

Soltanto così la repressione penale può, in una prospettiva europea, risultare effettivamente idonea a combattere i fenomeni illeciti analizzati.

⁴⁴⁸ Indeterminatezza che si apprezza, non soltanto, nella vaghezza del concetto di *non spettanza* del credito, ma anche nel rinvio sic et simpliciter all'istituto compensativo, il quale rimanda a tributi disciplinati anche da fonti di rango sub-legislativo.

CAPITOLO QUARTO

Parte II

STRATEGIE EUROPEE DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA.

4.2.1 La cooperazione amministrativa in ambito comunitario quale strumento di lotta alle frodi e all'evasione fiscale: lo scambio di informazioni.

Come abbiamo potuto esaminare nei capitoli precedenti, la creazione di un mercato unico a livello europeo e il meccanismo della non imponibilità che contraddistingue gli scambi intracomunitari favorisce forme di criminalità transnazionali che danno vita a un parallelo “mercato unico delle frodi”⁴⁴⁹, reso possibile anche in ragione degli ostacoli che gli organi preposti al controllo incontrano allorché l'attività istruttoria debba travalicare i confini nazionali⁴⁵⁰.

Per tali ragioni, la necessità da sempre avvertita dalla Commissione europea, di predisporre adeguate misure di contrasto all'evasione fiscale internazionale, ha imposto lo studio e l'analisi di rimedi volti a migliorare e intensificare la cooperazione tra Stati membri⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ Relazione annuale della Corte dei Conti europea 2004, cit., p. 32.

⁴⁵⁰ VISCARDINI DONÀ, La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione Europea, Padova, 2000, p. 43. Sul tema CENTORE, *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1953, ritiene: “l'ampliamento del territorio di scambio “libero”, non unito al coordinamento verticistico della legislazione di riferimento, contribuisce allo sviluppo di una sorta di “turismo fiscale”, alla ricerca di Paesi in cui sia ancora possibile porre in essere operazioni fraudolente, il cui costo, alla fine, pesa sull'intera collettività europea.

⁴⁵¹ Sul tema, *ex multis*, ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV. *Diritto tributario internazionale*, UCKMAR (a cura di), Padova 2005, p.1125; CAPOLUPO, *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 12, p. 974; ID., *Lotta alle frodi IVA: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in *l'Iva*, 2011, n. 1, p. 13; ID., *Cooperazione internazionale contro le frodi IVA: emanate le norme di attuazione*, in *l'Iva*, 2011, n. 3, p. 9; ID., *Cooperazione amministrativa Iva: emanate le disposizioni attuative*, in *l'Iva*, 5, 2012, p. 19; CENTORE, *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 1216; ID., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3945; ID., *La cooperazione internazionale contro le frodi Iva*, in *l'Iva*, 1, 2011, p. 5; ID., *Cooperazione super-rinforzata per il recupero delle frodi Iva*, in *Corr. trib.*, 43, 2013, p. 3421; ID., *Integrazione rafforzata delle norme europee*, in *l'Iva*, 1, 2014, p. 9; CORSO, *Scambio di informazioni tra Paesi Ue: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?*, in

In questo contesto si pone, innanzitutto, la Risoluzione del Consiglio del 19 febbraio 1995⁴⁵² che, nel constatare come la costruzione comunitaria, favorendo gli scambi, favorisse anche l'evasione fiscale, ha posto le basi giuridiche di un primo programma europeo di interventi per contrastare il fenomeno evasivo. Già a quel tempo, infatti, veniva sottolineata l'insufficienza delle misure nazionali o degli accordi bilaterali tra Stati nella lotta ad un fenomeno che, per la sua dimensione transnazionale, comportava perdite di bilancio, regressione nell'equità fiscale, discriminazioni nel movimento dei capitali e nelle condizioni della concorrenza a livello europeo. L'auspicio di misure di contrasto livello comunitario si concretizzava quindi, nella risoluzione citata, nella previsione di misure d'armonizzazione e di miglioramento dei sistemi di lotta alla frode e all'evasione.

Sulla base dei principi enunciati nella Risoluzione del 1975 è stata emanata la direttiva n. 77/99/CEE del 19 dicembre 1977 - *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi* (oggi abrogata dalla recente direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011)⁴⁵³ - con la quale gli Stati membri si sono dotati dei primi strumenti di collaborazione amministrativa volti ad attuare il fondamentale principio dello

Corr. trib., 6, 2013, p. 465; FREGNI, *Problemi e prospettive dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, p. 1061; LIBERATORE, *Il meccanismo di "reazione rapida" per contrastare le frodi IVA*, in *l'Iva*, 2013, n. 5, p. 48; LUPI, *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3596; MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3602; ID., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 434; SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2, p. 453; TOMA, *Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto delle frodi comunitarie in ambito Iva*, in *Il fisco*, 2008, p. 4895 e s.; ID., *La frode carousel nell'Iva. Parte seconda. Risvolti tributari (I)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, p. 1392; VALENTE, *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *il Fisco*, 2010, n. 32, p. 5170.

⁴⁵² Si veda la Risoluzione nella Gazzetta Ufficiale n. C-35 del 14 febbraio 1975. Sull'argomento si v. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990, n. 8, p. 563.

⁴⁵³ Come espressamente previsto dall'art. 2, par. 2, della dir. del 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, entrata in vigore il 1° gennaio 2013 in sostituzione della dir. 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE, tale recente atto normativo non riguarda l'ambito Iva. Cfr. per un primo commento CORSO, *Scambio di informazioni tra paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 465 e s.

scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti tra le Autorità competenti degli Stati membri già enunciato dall'art. 26 del Modello OCSE⁴⁵⁴.

La cooperazione fiscale è stata successivamente estesa anche al settore Iva tramite la Direttiva n. 79/1070/CEE⁴⁵⁵ – che modifica la succitata Direttiva n. 77/799/CEE relativa al settore delle imposte dirette – con la quale sono state istituite nuove forme di cooperazione amministrativa finalizzate a prevenire e reprimere quei noti “fenomeni fraudolenti di più spiccata materialità connotati da ampia diffusione territoriale, appositamente preordinata alla dispersione delle tracce degli illeciti fiscali”⁴⁵⁶.

Quest'estensione è stata estremamente importante, poiché, come ha sottolineato un'attenta dottrina, il risultato della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni consiste in una “sostanziale parificazione giuridica delle prove”, per cui “gli atti provenienti dall'Autorità competente straniera divengono atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno”⁴⁵⁷.

Successivamente, nella materia *de qua* è intervenuto il Regolamento del Consiglio n. 218/92/CEE⁴⁵⁸ – *concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette* – che integrando la Direttiva n. 77/799/CEE, ha previsto l'istituzione del Sistema comune di scambio telematico di informazioni relative alle transazioni intracomunitarie ai fini Iva (V.I.E.S., acronimo di *Vat Information Exchange System*). Tale sistema si sostanzia, di fatto, in una banca dati elettronica implementata tramite le informazioni attestate con i c.d. *Modelli intrastat* ed è consultabile dalle Amministrazioni e dagli organi di polizia per le attività di

⁴⁵⁴ L'art. 26 del Modello Ocse pone, da un lato, il principio dello scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti per l'applicazione delle disposizioni contenute nel corpo dell'accordo o di quelle contenute in leggi interne relative alle imposte considerate, dall'altro, prevede, quale ulteriore strumento di cooperazione le verifiche simultanee, controlli di natura fiscale eseguiti dalle Amministrazioni appartenenti a Stati diversi nei confronti di soggetti che hanno intrattenuto rapporti di tipo commerciale e/o finanziario. Tuttavia l'utilizzo del solo Modello Ocse è sempre apparso limitato per prevenire e contrastare efficacemente le diffuse metodologie di illecito connesse alla realizzazione di frodi e di evasioni fiscali comunitarie, soprattutto in materia di Iva.

⁴⁵⁵ Direttiva del Consiglio europeo 6 dicembre 1979, n. 79/1070/CEE.

⁴⁵⁶ Per un commento alla citata Direttiva, si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale, n. 33/E del 18 aprile 2002 in *Il fisco*, 2002, n. 17, p. 2486.

⁴⁵⁷ MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, cit., p. 437.

⁴⁵⁸ Regolamento del Consiglio europeo 27 gennaio 1992, n. 218/92/CEE (si veda il Regolamento del Consiglio europeo 7 maggio 2002, n. 792/2002/CE – *che modifica temporaneamente il Regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (iva) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico*).

rispettiva competenza, i quali possono ottenere i dati richiesti in tempo reale. Dette informazioni possono riguardare tanto gli elementi di “*primo livello*”, afferenti i dati anagrafici, il numero identificativo Iva, la data di inizio e quella di cessazione dell’attività, l’importo complessivo di tutte le operazioni realizzate dagli operatori comunitari nei riguardi dei soggetti nazionali, quanto gli elementi di “*secondo livello*”, ossia i dati che permettono di conoscere tutti i fornitori residenti nello Stato estero, unitamente all’indicazione dei numeri di identificazione Iva adoperati nell’effettuazione di cessioni nei confronti di soggetti italiani e l’esatto ammontare di tali cessioni.

La dottrina non ha esitato tuttavia ad esprimere pareri negativi nei confronti del VIES, evidenziandone i limiti applicativi⁴⁵⁹ riscontrati nelle imprecisioni e nelle inesattezze dei dati rilevati, derivanti dalle procedure e dalle tempistiche diversificate di inserimento delle informazioni rilevanti da parte degli Stati. Stante i limiti congeniti a tale forma di cooperazione amministrativa il VIES si è mostrato, quindi, uno strumento che può sì essere un ausilio nell’individuazione di una frode intracomunitaria, ma solamente quando questa è già avvenuta, lasciando il tempo al *missing trader* di scomparire assieme all’Iva non versata⁴⁶⁰. Da qui l’esigenza, da più parti avvertita, di un più importante ed incisivo intervento del legislatore, allo scopo di adottate procedure cooperative più veloci, snelle ed efficienti, idonee a supportare efficacemente gli strumenti investigativi e di controllo volti al monitoraggio in tempo reale di alcune operazioni ritenute statisticamente come maggiormente a rischio frode, anche in concomitanza con la loro esecuzione.

Tale esigenza ha portato nel 2003 all’emanazione del Regolamento n. 1798/2003/CE, il quale stabilisce, tra l’altro, le modalità di formulazione delle

⁴⁵⁹ TOMA, *La frode carosello nell’IVA. Parte seconda. Risvolti tributari*, cit., p. 1396, “la cooperazione riconducibile alla Direttiva n. 77/799/CEE e al Regolamento del Consiglio n. 218/92/CEE fornisce le informazioni investigative richieste in un lasso di tempo non sempre ristretto e comunque a frode avvenuta, permettendo l’alterazione o l’occultamento dello stato dei fatti”; MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., p. 223, “stante i limiti congeniti a tale forma di cooperazione amministrativa il VIES si è mostrato, quindi, uno strumento di supporto nelle indagini utile per un preliminare *screening* orientativo, ma non capace di attribuire alle informazioni in esso contenuto carattere di assoluta certezza e definitività”.

⁴⁶⁰ Per un’ampia disamina di altre criticità che limitano l’efficace portata applicativa della cooperazione amministrativa riconducibile alle procedure previste dal Regolamento del Consiglio europeo n. 218/92/CEE, si veda CAPOLUPO - COMPAGNONE – VINCIGUERRA - BORRELLI, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2009, 1099.

richieste e gestione degli scambi di informazioni con Paesi terzi, oltre ai tempi di risposta e attribuisce la possibilità di richiedere la notifica di una decisione ad un soggetto di imposta che risiede in altro Stato membro⁴⁶¹.

Significativa anche l'opportunità offerta all'Amministrazione finanziaria interessata di inviare un proprio funzionario nell'altro Stato per fini collaborativi con il fisco locale, allo scopo della diretta partecipazione all'attività di accertamento⁴⁶². Nel dettaglio, l'Amministrazione richiedente non svolge direttamente i controlli, ma assiste all'operato dell'autorità interpellata, avendo anche accesso ai locali ed ai documenti controllati da quest'ultima.

Da tale strumento di cooperazione vanno tenuti distinti i controlli simultanei⁴⁶³. Essi si sostanziano in una verifica contemporanea di due o più Stati, effettuata nei rispettivi territori, nei confronti di soggetti passivi che condividano un interesse comune o complementare. Siffatta modalità è attivabile a condizione che essa appaia più efficace di un controllo effettuato da un singolo Stato. In tal caso, quest'ultimo può effettuare la proposta di verifica simultanea agli altri Paesi membri potenzialmente coinvolti, i quali dovranno comunicare il proprio assenso o rifiuto motivato, al più tardi, entro un mese dalla ricezione della richiesta.

⁴⁶¹ Si riporta l'art. 1 del Regolamento del Consiglio europeo n. 1798/2003/CE: "*1. Il presente Regolamento stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità amministrative degli Stati membri preposte all'applicazione della legislazione relativa all'iva alla fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione.*

A tal fine esso definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare tra loro ogni informazione che possa consentire loro di accertare correttamente tale imposta.

Il presente Regolamento inoltre definisce norme e procedure per lo scambio di alcune informazioni con mezzi elettronici, in particolare per quanto riguarda l'iva sulle operazioni intracomunitarie.

Per il periodo di cui all'art. 357 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, esso prevede altresì norme e procedure per lo scambio con mezzi elettronici di informazioni relative all'iva su servizi forniti per via elettronica conformemente al regime speciale di cui al titolo XII, capo 6, di detta Direttiva, ed anche per eventuali altri scambi di informazioni e, per quanto riguarda i servizi coperti dal regime speciale, per i trasferimenti di denaro tra le autorità competenti degli Stati membri.

2. Il presente Regolamento fa salva l'applicazione negli Stati membri delle norme di mutua assistenza giudiziaria in materia penale."

⁴⁶² Oggi tale possibilità per i funzionari degli Stati membri di assistere all'attività istruttoria svolta in altro Paese dell'Unione è riconosciuta, previo specifico accordo, dall'Art. 28 del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁶³ Art. 29 e s. del Reg. n. 904/2010/UE.

4.2.2 (Segue) *Lo scambio di informazioni su richiesta, automatico e spontaneo.*

Lo scambio di informazioni in ambito Iva si articola su tre diverse modalità di mutua assistenza amministrativa previste dal succitato Regolamento del Consiglio n. 1798/2003/CE (oggi rifiuto nel Regolamento del Consiglio europeo 7 ottobre 2010, n. 904/2010/UE e nella susseguente norma di (parziale) attuazione, il Regolamento della Commissione europea 31 gennaio 2012, n. 79/2012/UE): *l'assistenza su richiesta, l'assistenza su base automatica e l'assistenza spontanea.*

*L'assistenza su richiesta*⁴⁶⁴ rappresenta la principale forma di collaborazione tra Stati membri: essa prevede che l'attivazione di specifici controlli e accertamenti di natura fiscale su richiesta di uno Stato membro dell'Unione europea nei confronti di un altro Stato, volti a valutare il corretto adempimento della normativa fiscale vigente nel Paese dell'Amministrazione richiedente in relazione a verifiche o indagini effettuate o ancora in corso⁴⁶⁵. Le informazioni devono essere trasmesse entro tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta, salvo che siano già in possesso dell'autorità interpellata, nel qual caso si provvede entro un mese. In assenza di specifiche disposizioni di carattere limitativo, le informazioni oggetto di scambio devono essere intese in un'ampia accezione, comprendente documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e tutti gli elementi che nel caso concreto si rendono necessari.

Limite di questa forma di cooperazione fra Stati è, tuttavia, rinvenuto in quella disposizione che consente all'Autorità alla quale è pervenuta la richiesta di informazioni di non ottemperare alla medesima se risulta che lo Stato richiedente non ha prima esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare⁴⁶⁶: previsione questa che induce a ritenere l'assistenza su richiesta una sorta di *extrema ratio*⁴⁶⁷ per l'amministrazione istante nel reperire l'informazione di cui necessita⁴⁶⁸.

⁴⁶⁴ Art. 7 e s. del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁶⁵ LOVITO-SERINO, *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, in *il Fisco*, 2005, n. 17, p. 2623.

⁴⁶⁶ Art. 54 del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁶⁷ Condizione questa necessaria ma non sempre sufficienti affinché sia possibile dare avvio ad una procedura cooperativa. Invero, uno Stato membro può rifiutare di collaborare allorché (i) la propria legislazione o la propria prassi amministrativa non consentano di effettuare indagini delle specie richieste, né di raccogliere o utilizzare le relative informazioni; (ii) lo Stato richiedente, per

Lo scambio automatico⁴⁶⁹, invece, non richiede l'invio di una specifica richiesta, ma avviene, in modo sistematico, sulla base di un previo accordo tra le amministrazioni di due Stati membri, relativamente a determinati settori o operazioni specifiche. Le informazioni vengono trasmesse non appena siano disponibili e, in ogni caso, entro tre mesi dalla fine del trimestre durante il quale sono state acquisite. Si tratta di uno strumento sofisticato e avanzato di scambio di informazioni, particolarmente utilizzato per i controlli delle frodi nel settore delle autovetture basate sull'abuso del c.d. regime del margine, che consente una verifica periodica della vendita di autovetture nuove e/o usate in entrata e uscita nei singoli Paesi europei.

La variante dello scambio spontaneo si risolve, infine, nello scambio di informazioni fra Stati membri senza che vi sia stata una specifica richiesta di cooperazione o un preventivo accordo in tal senso e si realizza allorché l'autorità fiscale di uno Stato membro ritiene di possedere delle informazioni, non oggetto di scambio automatico, che potrebbero rivelarsi utili ad un altro Stato membro.

Le due tipologie di scambio informativo che non richiedono la preventiva richiesta possono essere attivate nelle seguenti situazioni:

- a) *“se la tassazione deve aver luogo nello Stato membro di destinazione e se le informazioni fornite dallo Stato membro di origine sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione;*
- b) *se uno Stato membro ha motivo di credere che nell'altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull'IVA;*
- c) *se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro*⁴⁷⁰.

Tutte e tre le tipologie di scambio avvengono, in linea generale, attraverso mezzi elettronici. *In primis*, dunque, le amministrazioni finanziarie degli Stati membri possono utilizzare il già ricordato V.I.E.S⁴⁷¹.

ragioni di diritto, non sia in grado di fornire informazioni equipollenti; (iii) la trasmissione di informazioni comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale ovvero sia contraria all'ordine pubblico. Nell'art. 54, par. 5, tuttavia, si stabilisce che la possibilità di rifiutare la collaborazione non può fondarsi sulla sola circostanza che le informazioni sono detenute da una banca, un istituto finanziario o da un soggetto fiduciario.

⁴⁶⁸ PISANI, *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi tributari*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 38, p. 3423.

⁴⁶⁹ Art. 14 del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁷⁰ Art. 13 del Reg. n. 904/2010/UE.

Le informazioni non ottenibili attraverso il predetto sistema sono trasmesse, per quanto possibile, a mezzo della rete CCN/CSI, costituita da una piattaforma ed un'interfaccia comune sviluppata dall'Unione Europea⁴⁷².

Infine, è opportuno segnalare che, dal 1 gennaio 2012, è divenuta operativa una rete per lo scambio rapido di informazioni, denominata *Eurofisc*⁴⁷³, cui gli Stati membri possono decidere di aderire facoltativamente. Mediante l'istituzione del predetto *network*, l'Unione si prefigge l'obiettivo di realizzare un meccanismo di allerta precoce alle frodi Iva, coordinando lo scambio informativo multilaterale e le attività svolte dai funzionari delle amministrazioni europee.

4.2.3 (Segue) Cenni sulla tutela del contribuente a fronte dei dati e delle notizie reperite a seguito di attività di cooperazione internazionale.

L'art. 55, del Regolamento del Consiglio europeo n. 904/2010/CE stabilisce che le informazioni, in seguito alla loro trasmissione all'autorità richiedente, sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve o dalle norme omologhe cui sono soggette le autorità comunitarie.

Esse, tra l'altro, possono essere usate per accertare la base imponibile, la riscossione o il controllo amministrativo dell'imposta, ai fini di un corretto accertamento fiscale, oltre che utilizzate in occasione di procedimenti giudiziari che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa

⁴⁷¹ La disciplina relativa alla gestione del *database* è rinvenibile negli artt. 17 e s. del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁷² Cfr. art. 2, par. 1, *lett. q*), del Reg. n. 904/2010/UE.

⁴⁷³ Art. 33 e s. del Reg. n. 904/2010/UE. I compiti fondamentali di tale *network* si sostanziano nel fornire un meccanismo multilaterale di "allerta preventiva", una sorta di preallarme condiviso; in concreto, nel caso in cui in uno Stato membro dovessero individuarsi dei segnali di comportamenti fraudolenti, questi ultimi verrebbero comunicati agli altri Stati partecipanti (Capolupo - Compagnone - Vinciguerra - Borrelli, *Le ispezioni tributarie*, *cit.*, 1102). Si veda la Relazione della Commissione europea 22 febbraio 2008, COM (2008) 109 def., recante *Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode* [SEC(2008) 249].

fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni giuridiche che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti⁴⁷⁴.

Infine, quando l'autorità richiedente ritiene che le informazioni fornitele dall'autorità interpellata possano essere utili all'autorità competente di un terzo Stato membro, può trasmetterle a quest'ultima, informando preventivamente l'autorità interpellata, la quale, a propria volta, può subordinare la trasmissione dell'informazione ad un terzo Stato membro al suo consenso preventivo.

Da quanto sopra riportato, emerge che vi è nelle fonti comunitarie una quasi totale assenza di disposizioni attinenti la salvaguardia dei diritti dei soggetti interessati da un'attività d'indagine di tipo cooperativo. Infatti, l'unica tutela accordata ai soggetti passivi consiste nell'obbligo per gli Stati di inoltrare richieste di informazioni non generiche, ma afferenti casi specifici⁴⁷⁵: si tratta di previsione volta a scongiurare le c.d. *fishing expeditions*, quelle attività istruttorie finalizzate a individuare fatti e circostanze riferibili a soggetti residenti in un determinato Stato membro non ancora sottoposti a controllo⁴⁷⁶.

Gli strumenti di tutela per i soggetti passivi vanno, dunque, ricercati negli ordinamenti nazionali dei singoli Stati interessati dalla procedura di cooperazione. Ne deriva che, a titolo esemplificativo, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria italiana richieda informazioni ad uno Stato estero, dovrebbe comunque redigere un processo verbale di constatazione e concedere al contribuente il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, co. 7, della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente)⁴⁷⁷.

Inoltre, la documentazione probatoria acquisita all'estero dovrebbe essere, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto, allegata all'atto con il quale viene contestata la violazione delle norme tributarie al contribuente, affinché quest'ultimo possa verificare che non vi siano vizi procedurali nell'attività istruttoria.

⁴⁷⁴ CERIONI, *La cooperazione amministrativa Iva tra Autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. trib.*, 15, 2012, p. 1138.

⁴⁷⁵ CENTORE, *La cooperazione internazionale contro le Frodi Iva*, in *l'Iva*, 1, 2011, p. 5.

⁴⁷⁶ GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, cit., p. 251 e ss.

⁴⁷⁷ Cfr. CORSO, *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria*, in *Corr. trib.*, 6, 2013, p. 465.

4.2.4 Le proposte di semplificazione del sistema Iva contenute nel “Libro Bianco”: la sopravvivenza del modello originario dell’Iva tra esigenze di sistema e lotta alle frodi.

Il regime transitorio dell’Iva, introdotto a partire dal 1° gennaio 1993 dalla Dir. 91/680/CE, nonostante sia stato ideato per un utilizzo limitato a quattro anni, cioè, sino al 31 dicembre 1996, è rimasto ed è tuttora in vigore⁴⁷⁸, seppur con gli aggiustamenti nel frattempo apportati all’impianto normativo dell’imposta, specie riguardo alle regole della territorialità delle operazioni⁴⁷⁹.

La perduranza della transitorietà dell’imposizione a destinazione non rappresenta un semplice ossimoro di sistema ma esprime, nella sua essenza, una carenza di volontà politica di dare concreta ed effettiva attuazione al principio stabilito nell’art. 402 della Dir. 2006/112/CE, alla luce del quale la tensione è o, almeno, dovrebbe essere, il raggiungimento del regime definitivo⁴⁸⁰.

Con la pubblicazione del “Libro Bianco”⁴⁸¹, sotto forma di “Comunicazione” diretta al Parlamento europeo, la Commissione europea ha affrontato il problema della tassazione succitato, fissando allo stesso tempo le modifiche dell’Iva europea da porre in essere nel periodo 2012-2015.

La più diffusa sensazione, raccolta dalla Commissione europea a valle della Consultazione pubblica e fissata poi nel Libro Bianco, è che la frammentazione attuale delle regole Iva in 27 sistemi normativi differenti, quanti sono i Paesi aderenti all’Unione, rappresenta il vero ostacolo all’effettiva promozione degli scambi intracomunitari.

L’obiettivo da perseguire nel prossimo futuro è, dunque, di armonizzare in concreto la legislazione, con la standardizzazione dei principi e la semplificazione degli adempimenti imposti al contribuente. Per raggiungere tale risultato la

⁴⁷⁸ SANTACROCE, *Pro e contro del “regime definitivo” Iva in funzione “antifrode carosello”*, in *Dial. Trib.*, 2010, p. 422.

⁴⁷⁹ Dir. 2008/8/CE, recepita con il D. Lgs. 11 febbraio 2010, n. 8.

⁴⁸⁰ Dir. 2006/112/CE, art. 402:”1. Il regime di imposizione degli scambi tra Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell’imposizione, nello Stato membro d’origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. 2. Previo esame della relazione prevista all’art. 404, dopo aver accertato che le condizioni per il passaggio al regime definitivo sono soddisfatte, il Consiglio adotta, conformemente all’articolo 93 del trattato, le disposizioni necessarie per l’entrata in vigore e il funzionamento del regime definitivo”.

⁴⁸¹ Doc. COM. (2011) 851 del 6 dicembre 2011.

Commissione propone di intervenire su tre livelli con: (i) il miglioramento delle conoscenze delle norme Iva di ciascun Paese, oggi ostacolata anche da problemi linguistici; (ii) la promozione dell'interscambio di informazioni tra Commissione, Amministrazioni e singoli operatori e, infine, (iii) interventi mirati sulle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE oggi in vigore.

In relazione a quest'ultimo aspetto, il Libro Bianco anticipa l'impegno della Commissione nel rivedere le disposizioni di maggiore ostacolo al raggiungimento dell'effettiva armonizzazione dell'Iva, quali, ad esempio, il regime delle aliquote e delle esenzioni⁴⁸².

Oltre alle questioni appena analizzate, che costituiscono la struttura degli interventi che la Commissione ritiene indispensabili per modernizzare il sistema impositivo, rimane il problema del luogo di tassazione e del mantenimento o del superamento dell'attuale principio della tassazione nel territorio di origine delle operazioni.

Come anticipato, il principio della tassazione all'origine è stato fissato oltre quarant'anni fa da parte degli Stati membri come conseguenza della struttura dell'Iva e del suo meccanismo di tassazione in avanti, cioè, di ribaltamento sino al consumo finale, con detrazione a monte dell'imposta.

Una simile modalità di tassazione permetterebbe, anzitutto, di rimuovere alla radice l'elemento che sta alla base dei caroselli: tale meccanismo frodatario, come già esaminato, ha un senso per chi lo pone in essere in quanto l'acquisto intracomunitario a monte di tutta la catena avviene senza applicazione dell'Iva. A questo punto, l'acquirente *missing trader*, che non ha subito la rivalsa dell'Iva, può effettuare la vendita successiva ed appropriarsi dell'imposta, lucrando così un (illecito) guadagno pari all'Iva riscossa e non versata all'Erario ed avviando, nel contempo, il carousel, capace di auto-replicarsi lungo tutta la catena del valore, giungendo financo a rinnovarsi a seguito della cessione dei beni verso un'altra meta comunitaria. Un modo indubbiamente efficace per debellare il fenomeno consiste, come si è accennato, nel rimuovere la convenienza alla sua perpetrazione attraverso il passaggio da un sistema (quale l'attuale) di esenzione generalizzata delle operazioni intracomunitarie ad uno, opposto, di tassazione generalizzata all'origine.

⁴⁸² Cfr. sul tema, CENTORE, *Il regime delle aliquote Iva nell'Unione europea: attualità e prospettive*, in *Corr. trib.*, 40, 2011, p. 3249.

È evidente però che l'applicazione del principio di origine funziona perfettamente in un vero mercato interno, nel quale le contribuzioni delle singole quote di valore aggiunto siano, alla fine, riassunte in un'unica contribuzione verso un unico Erario⁴⁸³.

Ci pare, allora, di poter affermare che sui benefici della tassazione nel luogo di origine, anche attraverso l'applicazione di un'aliquota unica, non vi siano molti dubbi. Ma, del resto, chiare sono anche le motivazioni che, nonostante tutto, hanno impedito la sua adozione quale modalità di imposizione degli scambi intracomunitari: è prevalsa, infatti, il timore degli Stati membri di poter perdere il controllo diretto sul gettito e, conseguentemente, di dipendere dagli altri, frustrando in qualche modo la sovranità impositiva nazionale⁴⁸⁴.

Un sistema che prevede la rivalsa dell'Iva del Paese del fornitore e la sua detrazione nel diverso luogo di stabilimento del cessionario determina l'instaurarsi di un rapporto di debito/credito fra Stati coinvolti che richiede, *in primis*, sul piano tecnico, un adeguato sistema di gestione delle compensazioni.

E qui si inserisce un ulteriore motivo di resistenza all'implementazione di un siffatto sistema: la scarsa fiducia reciproca che caratterizza, a tutti i livelli, i rapporti fra i 27 Stati membri.

Alla luce di quanto sopra riportato, il Libro Bianco affronta il tema della tassazione all'origine chiedendosi *se sia ancora pertinente l'impegno assunto nel 1967 di stabilire un regime dell'Iva definitivo, che funzioni all'interno dell'UE nello stesso modo in cui funzionerebbe in un solo paese*. La conclusione a cui giunge è che questo principio rimane politicamente irrealizzabile. Del resto anche il Parlamento europeo – da sempre convinto sostenitore del principio dell'origine – ha riconosciuto questa situazione di stallo e ha invitato ad orientarsi verso il principio della destinazione.

La Commissione è pertanto giunta alla conclusione che non esistono più motivazioni valide per mantenere questo obiettivo e propone di abbandonarlo:

⁴⁸³ Sul tema cfr., CENTORE, *Integrazione rafforzata delle norme europee*, in *l'Iva*, 2014, p. 9; ID., *“Libro Bianco”: la revisione dell'Iva europea e il superamento del regime transitorio*, in *Fisc. e comm. int.*, n. 2, 2012, p. 23; PEIROLO, *“Libro Verde IVA”: rivalutazione complessiva delle deroghe speciali*, in *Fisc. e comm. int.*, 7/2011, p. 10.

⁴⁸⁴ CENTORE, *Il futuro della tassazione indiretta degli scambi e il superamento del regime transitorio*, in *Corr. trib.*, 38, 2013, p. 2987.

mantenere questo impegno senza realizzare alcun progresso politico in tal senso minerebbe infatti – si legge nel Libro Bianco- la credibilità del processo decisionale europeo.

Secondo la valutazione della Commissione, con l'abbandono del principio dell'origine sarà possibile concentrare l'impegno sull'elaborazione di concetti alternativi per un sistema UE dell'Iva basato sul principio della destinazione che funzioni in modo efficace e che sia meno indifeso verso le frodi fiscali. I lavori in questo campo si ispireranno a due principi direttivi: *“in primo luogo, il fatto che svolgere attività economiche nell'UE deve essere altrettanto semplice e sicuro che svolgerle a livello nazionale e, in secondo luogo, che i costi di conformità in materia di Iva legati allo svolgimento di attività economiche in Europa devono essere ridotti. Gli scambi transfrontaliere non devono comunque generare costi aggiuntivi”*⁴⁸⁵.

4.2.5 Reverse charge e Quick Reaction Mechanism come strumenti antifrode: vantaggi e criticità.

Abbiamo potuto vedere che le frodi, nel settore delle imposte di consumo, stanno assumendo proporzioni sconcertanti. Abbiamo visto altresì che questa “piaga” fiscale produce un duplice effetto negativo sul sistema economico e finanziario: (i) una notevole perdita di gettito, sia nel bilancio comunitario che in quello dei singoli Stati membri; (ii) un'alterazione delle normali condizioni di concorrenza e, di conseguenza, un cattivo funzionamento del mercato comune.

Nell'analizzare le strategie comunitarie di contrasto alle frodi Iva, un'attenzione particolare merita, soprattutto per i risultati che ha consentito di conseguire in alcuni settori, il meccanismo del *reverse charge* introdotto nell'ordinamento nazionale con la modifica apportata, all'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁴⁸⁶, dal D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ V. Libro Bianco, cit., punto 4.1.

⁴⁸⁶ Gli artt. 17, co. 5 e 6, e 74, co. 7 e 8, del D.P.R. n. 633 del 1972, impongono, infatti, l'applicazione del peculiare regime con riguardo alle operazioni concernenti:

- la compravendita di determinate tipologie di beni in oro (art. 17, co. 5);
- la prestazione di servizi nel settore edile da parte di subappaltatori, resi in favore di imprese di costruzione e/o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti di appaltatori o altri subappaltatori [art. 17, co. 6, lett. a)];

Il ruolo dell'istituto del *reverse charge* quale strumento di contrasto ai fenomeni fraudolenti che investono l'imposta sul valore aggiunto si è imposto in sede comunitaria nel tempo, in corrispondenza all'emergere della sempre maggiore consapevolezza di non poter approdare al regime definitivo dell'Iva, fondato sul principio di tassazione nel Paese di origine dell'operazione, a causa dell'insufficiente grado di armonizzazione delle legislazioni nazionali che tale sistema richiederebbe per poter essere introdotto.

L'interesse per l'istituto in oggetto è notevolmente aumentato soprattutto a fronte della sua ufficiale investitura quale principale strumento di contrasto alle frodi Iva, conseguita a seguito dell'emanazione della Direttiva n. 69/2006/CE, il cui contenuto è stato poi trasfuso nell'attuale articolo 199 della Direttiva n. 112/2006/CE.

Il meccanismo generale di applicazione dell'Iva prevede, come abbiamo visto nel primo capitolo del presente lavoro, che al pagamento dell'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi siano tenuti rispettivamente il cedente e il prestatore. Al fine – tra l'altro, ma non solo- di contrastare le frodi in materia di Iva, in deroga alle disposizioni di carattere generale, è stato previsto per diversi settori produttivi e/o attività, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* che consente la traslazione legale dell'obbligo d'imposta dal cedente/prestatore al cessionario/committente.

In altri termini, la sua efficacia è attribuibile alla particolarità del meccanismo impositivo che, in deroga al sistema di detrazione-rivalsa, riunisce in capo ad un unico soggetto, il cessionario o committente, sia l'obbligo di versare l'imposta sia il

-
- la compravendita di fabbricati, solitamente soggetti ad un regime di esenzione Iva, per i quali si è optato per l'assoggettamento a tassazione [art. 17, co. 6, lett. a-bis)];
 - la cessione di cellulari, di *personal computer* e dei relativi accessori e componenti [art. 17, co. 6, lett. b) e c)];
 - la cessione di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere [art. 17, co. 6, lett. d)];
 - la cessione di rottami, cascami, avanzi, semilavorati di metalli ferrosi e non ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica (art. 74, co. 7 e 8).

⁴⁸⁷ Il quale, nel dare attuazione all'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (Sesta Direttiva), che concedeva agli Stati membri, quando l'operazione imponibile fosse stata effettuata da un soggetto passivo residente all'estero, la facoltà di individuare in un rappresentante fiscale o nel destinatario dell'operazione imponibile la persona tenuta al pagamento dell'imposta, ha posto l'istituto sullo stesso piano del rappresentante fiscale.

diritto di deduzione che sorge da essa. Sotto il profilo impositivo, dunque, l'operazione si risolve in una partita di giro che previene il fenomeno fraudolento eliminando la riscossione dell'imposta per il tramite del cedente o prestatore, con il rischio che quest'ultimo poi non la versi all'erario⁴⁸⁸.

Si pensi al caso del ricorso all'emissione di fatture per operazioni inesistenti – o di altre modalità fraudolente – ipotesi che presuppone che il debito verso l'Erario da parte del cedente o prestatore non sia onorato, cosicché alla detrazione operata dal cessionario/committente non corrisponda il versamento del tributo ad opera del cedente o prestatore. Con il principio per cui debitore di imposta non è il cedente bensì il proprio cliente, in assenza di un addebito in via di rivalsa si elimina il rischio fiscale insito in tali condotte. Ciò in quanto sia il debito sia il credito Iva che discendono dall'operazione sorgono direttamente in capo al destinatario; pertanto, il credito dichiarato (pur se inesistente in quanto l'operazione è fittizia) verrebbe automaticamente compensato da un debito che seppur analogamente inesistente viene dichiarato dallo stesso contribuente, con eliminazione, di conseguenza, di qualunque rischio Iva per l'Erario.

Sotto il profilo Iva, ove il destinatario non subisca limitazioni al diritto alla detrazione, gli effetti dell'applicazione di questo regime sono neutri, come ha confermato la Corte di Giustizia, secondo cui l'inosservanza degli adempimenti formali da parte dell'acquirente soggetto passivo (ad esempio, mancata emissione di autofattura) non può privare tale soggetto del suo diritto a detrazione⁴⁸⁹.

A prima vista, pertanto, parrebbe esclusa la possibilità di attuare la trama fraudolenta in ipotesi di applicazione del *reverse charge*, tanto che vi è stato chi ha

⁴⁸⁸ FERRARIO, *Reverse charge e violazione degli obblighi di autofatturazione: quale sanzione?*, in *l'Iva*, 2, 2013, p. 33.

⁴⁸⁹ Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, C-95/07 e C-97/07, *Ecotrade*.

proposto l'estensione generalizzata⁴⁹⁰, fatta salva la previsione di alcuni correttivi, del sistema dell'inversione contabile a tutte le transazioni soggette ad Iva⁴⁹¹.

In effetti, la proposta di una sua generalizzazione obbligatoria all'insieme delle operazioni *business to business* porterebbe con sé il vantaggio di eliminare le distorsioni concorrenziali che la duplicità di disciplina attualmente comporta: ci si riferisce innanzitutto alla differenza fra l'acquisto intracomunitario che presenta esclusivamente una manifestazione economica e l'acquisto interno che, invece, ha una propria rilevanza finanziaria incidente sui flussi di cassa degli operatori economici. Le operazioni soggette al tradizionale meccanismo di rivalsa e detrazione comportano un'anticipazione dell'imposta che invece è sconosciuta alle operazioni in *reverse charge*. Ne consegue che in un sistema duale di applicazione di entrambi i meccanismi, i soggetti economici troveranno convenienza nel porre in essere scelte commerciali sottese anche a politiche di bilancio volte al contenimento delle uscite di cassa. Ciò comporta una necessaria penalizzazione dei fornitori interni rispetto ad altri soggetti comunitari, con un evidente allontanamento dal principio di neutralità posto alla base dell'imposta⁴⁹².

La generalizzazione del meccanismo di inversione contabile produrrebbe dunque il vantaggio di realizzare una piena neutralità del prelievo fiscale, con effettivi benefici sulla tesoreria dei soggetti economici, nonché una semplificazione degli oneri amministrativi posti a carico degli operatori economici.

Tuttavia, le criticità insite in un siffatto sistema non sono affatto irrilevanti: infatti, la misura *de qua* non elimina completamente il pericolo di frode Iva, ma rischia di mutarne lo schema.

Il *reverse charge*, come si è già sottolineato, comporta l'abbandono del principio di frazionamento dell'imposta in quanto, proprio per il fatto che gli scambi

⁴⁹⁰ Sul punto, BARTOLUCCI - FARANO, *L'inversione contabile negli interventi di installazione e manutenzione di impianti antincendio*, in *l'Iva* 2008, n. 8, p. 11; CINIEMI, *Reverse charge anche per cellulari e microprocessori*, in *l'Iva*, 2011, n. 3, p. 36; PEIROLO, "Reverse charge": *ampliate le ipotesi di responsabilità solidale del cessionario*, in *l'Iva*, 2011, n. 6, p. 19; MASPES - CAMELI, "Reverse charge" *interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corr., trib.*, 2012, p. 3053; ROSSI - COALOA, *Nuovi strumenti di contrasto alle frodi Iva: "QRM" e reverse charge allargato*, in *Il fisco*, 2013, 2, p. 5028.

⁴⁹¹ DAMIANI, *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 506 e s.

⁴⁹² MAZZILLO, *Effetti sul sistema di gestione dell'iva derivanti dal prolungarsi del regime provvisorio*, Relazione per l'Indagine programmata della Corte dei Conti, 27 ottobre 2004.

intermedi non hanno più una manifestazione finanziaria, l'imposta viene tralata in avanti fino al momento della cessione al consumatore finale. Ciò alimenta il rischio di nuove tipologie di frode, basate sul c.d. furto della partita Iva: il consumatore in tali casi, per evitare l'assoggettamento al tributo, potrebbe fornire un numero di partita Iva fittizio, riconducibile a soggetti economici differenti⁴⁹³; tale meccanismo avrebbe inoltre maggiore facilità di sviluppo soprattutto in contesti particolarmente parcellizzati, comportando di conseguenza la necessità per gli Stati di responsabilizzare maggiormente i soggetti economici, addebitando sui cedenti l'onere di maggiori controlli sul reale *status* soggettivo degli acquirenti. Tale meccanismo, infatti, sotto il profilo delle frodi assume un grado di rischio maggiore in quanto, con l'abbandono della riscossione frazionata, si presta alla sottrazione dell'intero ammontare di Iva prodotto nel ciclo produttivo⁴⁹⁴. Infatti, come si è detto, il *reverse charge* non viene applicato nel commercio al dettaglio: nulla potrebbe escludere, quindi, che il *missing trader* si posizioni nell'ultimo anello della catena, vendendo prodotti ai consumatori finali (o ad altri soggetti passivi dell'imposta che vendono al dettaglio in nero) con un prezzo ribassato dell'importo dell'Iva che poi non andrebbe a versare. La concentrazione di nuovi fenomeni frodati al momento della vendita al consumatore finale, unico momento di manifestazione finanziaria dell'intera Iva generata lungo il processo produttivo, obbligherebbe quindi gli Stati Membri a rafforzare il sistema dei controlli sulle operazioni di vendita al dettaglio. L'attuale contesto nazionale risulta peraltro particolarmente sensibile a tale aspetto, dato l'elevato numero di partite Iva presenti sul territorio che rendono pressoché impossibile predisporre forme di controllo capillare dei soggetti interessati ad operazioni *business to consumer*.

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che, nonostante gli indubbi vantaggi che finora il meccanismo di *reverse charge* ha dimostrato di possedere in relazione alla lotta alle frodi Iva, restano tuttavia dei profili di criticità che fanno sorgere forti dubbi sull'effettiva efficacia a medio-lungo termine di una

⁴⁹³ Su alcune criticità insite nel sistema monofase di *reverse charge* si veda DAMIANI- LUPI, *La combinazione tra "detrazione" e "non imponibilità" come strategia antifrode IVA*, in *Dial. Trib.*, n. 2/2010.

⁴⁹⁴ GIORGI, *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in *Dial. Trib.*, n. 3 del 2008.

generalizzazione dello strumento, sia in relazione al raggiungimento dell'obiettivo di contrastare le frodi, sia in termini di maggiori oneri amministrativi che ricadrebbero sugli operatori economici per assicurare un effettivo controllo dei soggetti rientranti lungo la catena produttiva dei beni.

Merita un cenno, infine, la recente introduzione del meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism*)⁴⁹⁵ di cui all'art. 199-ter della Direttiva. Non si tratta di misura di contrasto vera e propria, ma, piuttosto, di una forma di facilitazione per ottenere dalla Commissione l'estensione del *reverse charge* a settori merceologici ulteriori rispetto a quelli in cui si utilizza il peculiare meccanismo⁴⁹⁶. In sostanza, il QRM, modificando l'art. 395 della Direttiva 112/2006/CE e introducendo nella stessa il succitato art. 199-ter, permette, rispettivamente, di accelerare e semplificare la procedura di deroga, e, al contempo, di designare come debitore d'imposta il destinatario dell'operazione in determinati settori del mercato esposti al rischio frode.

Gli atti emanati in virtù di questo provvedimento sono direttamente applicabili a causa della loro urgenza ed eccezionalità, venendo assoggettati ad una mirata procedura di approvazione.

La norma prevede, infatti, che gli Stati membri possano statuire la deroga alla Direttiva (consistente nell'applicazione dell'inversione contabile, per l'appunto) per una durata non superiore a nove mesi, al fine di "*combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili*".

Per introdurre tale misura speciale, lo Stato membro deve inviare una notifica alla Commissione europea (utilizzando un modulo standard) e contemporaneamente agli altri Stati membri.

La Commissione europea può accordare la deroga entro un mese dalla ricezione della richiesta, corredata dalle ragioni che ne giustificherebbero l'adozione, avanzata dal Paese membro. Dalla data di ricevimento della conferma in parola, lo Stato membro può adottare la misura speciale.

⁴⁹⁵ La disposizione scaturisce dall'adozione della Dir. n. 2013/42/UE del 22 luglio 2013.

⁴⁹⁶ Sul tema, CENTORE-SUTICH, *Lotta all'evasione in chiave europea: due direttive per contrastare le frodi Iva*, in *l'Iva*, 10, 2013, p. 7; LIBERATORE, *Il meccanismo di "reazione rapida" per contrastare le frodi Iva*, in *l'Iva*, 5, 2013, p. 45.

4.2.6 Osservazioni conclusive.

Le misure di contrasto alle frodi Iva sopra esaminate sono utili ma non ancora sufficienti per debellare definitivamente il fenomeno in oggetto.

Da qui l'esigenza di adottare nuovi strumenti per giungere al risultato auspicato, consci del fatto che il fenomeno delle frodi è, come si è visto, particolarmente complesso, sicché è ben difficile immaginare che lo stesso possa essere definitivamente contrastato con un unico mezzo.

Decisivi appaiono, in questa prospettiva, il potenziamento della cooperazione internazionale e l'adozione di provvedimenti che intervengano, per così dire, capillarmente sugli istituti utilizzati dai frodatori o nei settori in cui si fa maggiormente ricorso ai meccanismi fraudolenti.

L'obiettivo della lotta alle frodi (e ai frodatori) è certamente condivisibile perché rispondente a un interesse generale; tuttavia, la prospettiva non può essere soltanto a senso unico, di tutela dell'interesse erariale, come espressione, appunto, dell'interesse pubblico, ma a doppio senso, tenendo in conto la posizione del singolo operatore e delle conseguenze che ad esso derivano quando, incolpevolmente, partecipa ad una frode fiscale.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il presente lavoro parte dalla constatazione che l'Imposta sul valore aggiunto, nell'ottica del legislatore europeo, è stata introdotta con lo scopo specifico di tassare il consumo in modo uniforme a livello europeo (sostituendo le diverse imposte presenti allora negli Stati membri, quali l'IGE vigente in Italia).

All'interno del progetto di costruzione di un'Unione europea, la tassazione uniforme dei consumi si rende necessaria ai fini dell'istituzione di un mercato unico interno ai confini di detta Unione, definibile come spazio privo di frontiere fra gli Stati membri, ove merci, persone, servizi e capitali possono circolare liberamente, e che richiede un livello di armonizzazione dell'Iva tale da assicurare la neutralità dell'imposta e l'assenza di distorsioni economiche, indipendentemente dalla nazionalità dei soggetti coinvolti (comunque appartenenti all'Unione europea).

Se l'assenza di distorsioni economiche è richiesta come condizione per evitare che gli Stati utilizzino la leva fiscale per favorire i propri scambi commerciali, la neutralità dell'imposta si rende invece necessaria affinché la tassazione ricada, al termine della catena produttivo-commerciale, sul consumatore finale colpendo la capacità contributiva che lo stesso mostra all'atto del consumo.

Abbiamo constatato nel secondo capitolo come tale neutralità è stata perseguita dal legislatore comunitario mediante l'applicazione di un particolare meccanismo impositivo che prevede una tassazione plurifase ad ogni stato della catena produttiva del bene, identificando negli operatori economici i soggetti passivi colpiti in via di diritto dal tributo, ma introducendo al tempo stesso un meccanismo di rivalsa e detrazione che rende l'imposta neutrale agli stessi soggetti economici andando ad incidere di fatto sul consumatore finale, cui non spetta il diritto di detrazione previsto invece per coloro che operano nelle fasi intermedie antecedenti all'immissione del bene al consumo.

Un elemento essenziale da cui non si può prescindere è pertanto rappresentato dalla necessità che il soggetto passivo formale non resti in alcun caso definitivamente gravato dal tributo, potendo sempre trasferire in avanti tale onere, essendo gli imprenditori intesi, nel modulo impositivo scelto dal legislatore, in senso puramente strumentale al fine di perseguire il risultato fiscale di tassazione del consumo. Tale carattere di neutralità, in sede di definizione del tributo, è stato tradotto dal

legislatore prevedendo l'applicazione dell'Iva ad ogni stadio della catena produttiva proporzionalmente al singolo valore aggiunto apportato dal medesimo stadio produttivo. In altre parole il legislatore ha costruito l'Iva come un tributo plurifase non cumulativo. La scelta di costruire l'Iva come tributo plurifase che colpisce soggetti diversi da quelli cui è riferibile la capacità contributiva rappresenta una tecnica impositiva rivolta, per ragioni di cautela fiscale, ad una graduale riscossione dell'imposta in via anticipata.

A partire dal terzo capitolo abbiamo avuto modo di constatare come l'Unione europea si è trovata di fronte ad una contraddizione che essa stessa stava sviluppando: in ossequio al principio delle quattro libertà fondamentali sopra ricordate l'Unione dispone di un mercato unico ove le persone, le merci, i servizi e il capitale attraversano liberamente le frontiere nazionali; quelle stesse frontiere tuttavia non solo circoscrivono ventisette sistemi fiscali diversi, ma limitano allo stesso tempo il controllo della regolarità del mercato.

La globalizzazione dell'economia con l'abolizione delle frontiere ha favorito, come più volte sottolineato, la nascita non solo di un mercato unico europeo, ma anche di "un mercato unico delle frodi", che vede nel settore dell'Iva transfrontaliera l'evasione superare i 200-250 miliardi di euro annui, pari al 2-2,5 per cento del prodotto interno lordo degli Stati membri⁴⁹⁷.

La combinazione di molteplici fattori contribuisce a rendere l'imposta sul valore aggiunto terreno privilegiato per gli ideatori di frodi e abusi: i meccanismi applicativi del tributo che prevedono la determinazione dell'imposta da versare previa detrazione dell'imposta *assolta* o *dovuta* dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa; la normativa comunitaria che, nello statuire il principio della tassazione nel Paese di destinazione delle operazioni intracomunitarie, rende particolarmente pericolosa per l'Erario la posizione di quel soggetto passivo di imposta in capo al quale vengono ad accumularsi ingenti debiti Iva ed esigui crediti Iva da portare in almeno parziale detrazione.

L'esistenza di abusi e frodi fiscali in ambito Iva risulta doppiamente dannosa per l'Unione europea in quanto tali comportamenti non solo vanno ad incidere quantitativamente sull'ammontare delle risorse proprie dell'Unione e sulle entrate

⁴⁹⁷ Relazione annuale Corte dei Conti europea 2004 nel sito internet www.eca.europa.eu.

fiscali dei singoli Stati ma, immettendo beni a prezzi inferiori al valore di mercato praticabili grazie alla mancata applicazione dell'Iva, tali condotte contrastano con il principio di concorrenza e producono distorsioni nel mercato unico.

L'estrema gravità dei fenomeni descritti e l'intrinseco rilievo internazionale delle più gravi e insidiose forme di elusione/evasione fiscale impone, quindi, di valutare le medesime secondo una scala dimensionale appropriata, che non può più rimanere ancorata alle singole legislazioni nazionali o a contesti di indagine locale.

Non vi è dubbio, quindi, che a tale grave insidia occorra rispondere con azioni di contrasto ferme, rapide, precise ed efficaci. Esse, tuttavia, devono essere proporzionate per la necessità di contemperare le esigenze della repressione e quelle, altrettanto decisive, della tutela del singolo che abbia fatto incolpevole affidamento sulla liceità della condotta altrui. Il che, a ben vedere, è perfino ovvio: l'obiettivo della lotta agli abusi e alle frodi (e ai frodatori) è certamente condivisibile perché come sopra riportato rispondente ad un interesse generale e, quindi, anche del singolo; tuttavia, la prospettiva non può essere soltanto a senso unico, di tutela dell'interesse erariale, come espressione, appunto, dell'interesse pubblico, ma a doppio senso, tenendo in conto la posizione del singolo operatore e delle conseguenze che ad esso derivano quando, incolpevolmente, partecipa ad una frode fiscale.

Quanto sopra, quindi, non significa, affatto, che gli abusi e le frodi Iva debbano restare impunte, ma vuol dire che per contrastarle è necessario mutare l'approccio: non già invocare i corollari del principio secondo cui l'Iva è dovuta da chiunque la indichi in fattura (quali enunciati dalla Corte di Giustizia nel caso *Genius Holding*), ma, come si è visto, richiamare il diverso principio secondo cui gli interessati non possono avvalersi abusivamente del diritto comunitario.

In quest'ottica è stato evidenziato come la dinamica della detrazione possa attraversare fasi patologiche capaci di incrinare e compromettere la coerenza del sistema impositivo Iva: è il caso, da un lato, delle fattispecie di omesso versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario – e dunque nelle ipotesi di pratiche di evasione fiscale – e, da altra prospettiva, delle ipotesi di erronea e/o indebita applicazione dell'Iva a titolo di rivalsa e, infine, dei casi di abuso del diritto.

Abbiamo avuto modo di esaminare nel terzo capitolo che, l'art. 395 della Direttiva (in precedenza l'art. 27 della Sesta Direttiva) regola in via generale la

possibilità che gli Stati membri adottino “misure particolari di deroga” alla disciplina posta alla direttiva stessa, ricollegando tale facoltà al perseguimento di due finalità essenziali: “semplificare la riscossione dell’imposta e evitare talune evasioni ed elusioni fiscali”.

È in questo contesto che intervengono i legislatori e i giudici nazionali e la Corte di Giustizia, al fine di porre un freno a tali fenomeni patologici.

Quest’ultima, chiamata a far rispettare il diritto comunitario all’interno del mercato comune, sviluppa una misura antifrode e antiabuso consistente nel *diniogo del diritto alla detrazione* qualora lo stesso venga invocato dal soggetto passivo *abusivamente o fraudolentemente*. Il fondamento di tale misura sarebbe da rinvenire secondo la Corte in una clausola generale antielusiva immanente al sistema comunitario.

Segnatamente, nella prima parte del terzo capitolo abbiamo avuto modo di esaminare che, alla luce della casistica affrontata dalla Corte di giustizia, si definiscono come *abusive* le pratiche tese alla manipolazione delle condizioni di applicazione delle disposizioni contenute nella Direttiva Iva con lo scopo essenziale dell’ottenimento di un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi perseguiti dalla Direttiva stessa.

Fuori da tali ipotesi, invece, deve essere riconosciuta e garantita la libertà del soggetto passivo di scegliere e di adottare le forme e le tipologie delle operazioni commerciali, delle strutture organizzative e delle modalità operative della propria attività economica che ritenga più idonee a soddisfare i propri interessi, incluso quello di ridurre l’onere fiscale o comunque di fruire di vantaggi fiscali. La Direttiva infatti non impone di effettuare la scelta che implica un maggior debito d’imposta; la ricerca del risparmio rimane dunque lecita purché si mostri rispettosa del principio di neutralità, della parità di trattamento e concorrenziale e della natura dell’Iva quale imposta generale sul consumo.

Solo qualora tale limite venga travalicato si creerà una contraddizione tra il risultato perseguito dal singolo e il fine perseguito dal sistema normativo, seppure attraverso l’utilizzo del medesimo “mezzo” giuridico, che dovrà pertanto essere rimossa nei suoi effetti.

Le misure anti-abuso e anti-evasione devono in ogni caso risultare congrue e “proporzionate” rispetto al singolo caso concreto e al fine perseguito. Pertanto, esse

possono derogare a disposizioni della Direttiva soltanto se ricorre effettivamente un rischio concreto di evasione o elusione.

Abbiamo visto che questo fa emergere un problema rilevante nell'ottica del principio di proporzionalità, considerando anche l'indeterminatezza semantica del concetto di abuso del diritto che la giurisprudenza comunitaria è venuta finora elaborando e che, come si è visto, lo rende *prima facie* idoneo a inglobare figure diversissime fra loro, dalla classica condotta elusiva fino all'evasione in senso stretto, attuata mediante mezzi fraudolenti o simulatori.

La distinzione tra frode e abuso, in assenza di una predeterminazione normativa delle pratiche ascrivibili all'uno o all'altro dei comportamenti richiede necessariamente una valutazione da effettuarsi caso per caso.

Nei suoi termini essenziali, i contorni della frode sono delineati nell'operazione artatamente posta in essere allo scopo di ottenere un indebito vantaggio: diverso, in senso strutturale, è l'abuso di diritto, il cui limite viene identificato nella libertà riconosciuta alle parti di costruire l'operazione nel modo più vantaggioso possibile, purché nel rispetto dei fini perseguiti dal sistema.

In relazione agli effetti dell'abuso va innanzi tutto ricordato, come insegna la Corte di giustizia e come riconosce la stessa Amministrazione finanziaria, che deve essere garantita la cd. *restitutio ad integrum*, cioè, il ripristino della situazione effettiva, danneggiata dall'abuso, riconoscendo non solo il rimborso delle imposte pagate nell'esecuzione dell'operazione abusiva ma i diritti (e, in particolare, la detrazione, trattando dell'Iva) ammessi nella conduzione, si può dire, "normalizzata" dell'operazione.

Del resto la correzione dell'abuso del diritto è implicata dallo stesso divieto, dal momento che questo ha la funzione di integrare il sistema in modo da impedire che le norme producano risultati qualificabili come "ingiusti" se rapportati agli scopi del sistema stesso.

Non è peregrino ipotizzare che, inteso in questo modo la clausola generale anti-abuso opera come norma che attribuisce all'Amministrazione finanziaria un vero e proprio potere di integrazione della disciplina positiva delle fattispecie tributarie rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta di un potere destinato a correggere le patologiche manipolazione della normativa aggiramento rispetto ai fini perseguiti dal sistema.

Ne consegue che le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, chiamate a verificare la corretta attuazione della normativa Iva, possono, in virtù della clausola generale antielusiva, giungere a negare radicalmente al contribuente l'esercizio di determinati diritti vantati sulla base di quelle norme (come ad esempio il diritto di detrazione), al fine di prevenire o ostacolare una pratica abusiva, elusiva o evasiva.

Le singole Amministrazioni dei diversi Stati membri potrebbero, così, di fatto, alterare, il meccanismo di funzionamento del tributo e la sua neutralità impositiva con lo stesso effetto di una deroga normativa, ma senza dover soggiacere alla procedura di autorizzazione formale di cui all'art. 395 della Direttiva Iva (già art. 27 della Sesta Direttiva, citato); senza cioè dover passare attraverso il giudizio preventivo dell'Unione circa la proporzionalità del mezzo prescelto e, quindi, il bilanciamento di interessi "accentrato" a livello comunitario.

Concludendo sul punto, abbiamo osservato che si rende quanto mai necessaria una regolamentazione *ex lege* del tema, poiché il principio generale antiabuso è ancora applicato dalla giurisprudenza in modo spesso asistemico e irrazionale: vi si fanno rientrare operazione di semplice evasione, che ben meriterebbero le sanzioni, o, al contrario, situazioni di legittimo risparmio d'imposta. In questo senso, il contenuto della clausola generale antielusiva andrebbe specificato meglio, in modo da tenere conto delle peculiarità dei singoli tributi e in modo da fornire ai contribuenti *standards* ragionevoli e durevoli su cui poter parametrare le scelte in ambito fiscale

Nella seconda parte del terzo capitolo del presente lavoro abbiamo esaminato invece le limitazioni del diritto alla detrazione in ipotesi di *frode*.

L'analisi dei fenomeni fraudolenti che ha formato l'oggetto di tale capitolo, ci consente di poter circoscrivere i principali fenomeni fraudolenti che interessano il tributo ai seguenti: (i) la dichiarazione di cessioni intracomunitarie fittizie, in cui i beni esonerati vengono in realtà venduti sul mercato interno producendo una frode sull'Iva dovuta sui consumi finali, a danno dello Stato del venditore; (ii) le frodi carosello, con l'ingresso di un soggetto *missing trader* all'interno della catena produttivo-distributiva del bene, che riscuote dai propri clienti l'Iva addebitata sulle rispettive cessioni e scompare senza versarla all'erario, provocando un danno invece allo Stato dell'acquirente.

Abbiamo sottolineato, inoltre, come nella grande maggioranza dei casi tali fenomeni siano strutturati e controllati da organizzazioni criminali, nei cui confronti le attuali sanzioni previste dal legislatore risultano inefficaci nella loro funzione di deterrenza.

La Corte di Giustizia è intervenuta anche in tale ambito con l'obiettivo primario di impedire che le frodi dilagassero, attraverso un percorso di ricostruzione dogmatica su cui ha fondato il disconoscimento del diritto alla detrazione nei confronti non solo dei frodatori diretti (i quali nemmeno realizzano operazioni ascrivibili alle cessioni di beni rilevanti ai fini Iva), ma anche dei conniventi, individuati dalla Corte, con un salto logico che non abbiamo mancato di criticare, non solo in coloro che *sapevano*, ma anche in coloro che *non potevano non sapere* dell'esistenza di una frode realizzata da altri.

Questa regola giurisprudenziale, come già osservato, desta una serie di perplessità poiché la stessa (i) non è mai stata creata né dalla fonte giuridica comunitaria, né dal legislatore nazionale; (ii) presuppone un obbligo di diligenza e di controllo fiscale tra partner commerciali parimenti non previsto a livello normativo; (iii) confligge con i principi di certezza del diritto e con il principio di proporzionalità.

Sotto il primo aspetto è emerso che la regola antifrode elaborata dalla Corte di Giustizia non trova corrispondenza in alcuna norma delle Direttive Iva.

Invero le Direttive comunitarie (i) affermano il principio generale del diritto alla detrazione, che garantisce la neutralità dell'imposta nei confronti dei soggetti passivi e la tassazione del consumo; (ii) riconoscono poi in materia di misure antifrode la competenza degli Stati membri e, (iii) laddove suggeriscono una misura antifrode, fanno riferimento a misure di responsabilità solidale che non incidono sul diritto alla detrazione dell'imposta.

Viceversa la regola elaborata dalla Corte di Giustizia del diniego di detrazione per consapevolezza tocca il tema delle "prestazioni imposte" ex art. 23 Cost., poiché crea un obbligo di controllo dell'acquirente sul fornitore, oggi non previsto per legge, ne modula il contenuto con il richiamo di concetti vaghi e indeterminati, statuisce l'effetto dell'indetraibilità e lo collega ad uno *status* di mera consapevolezza dell'esistenza di una frode, a sua volta graduato nelle due varianti della consapevolezza reale e della consapevolezza potenziale.

Il tutto alla luce del proclamato principio immanente del divieto di frode e

abuso delle norme comunitarie (nella specie il diritto alla detrazione).

Come osservato da più parti, tuttavia, altro è la previsione astratta, altro è la scelta concreta della misura antifrode e antiabuso tra le plurime possibili: infatti, in una visione di sistema non si può applicare un principio immanente senza bilanciarlo con altri principi dello stesso calibri esistenti nell'ordinamento comunitario, quali il principio di certezza del diritto e di proporzionalità.

Diversamente argomentando, **si finisce per degradare il diritto alla detrazione a mero interesse legittimo del soggetto passivo, tutelato se ed in quanto quest'ultimo non incappi (magari incautamente) in una frode all'Iva organizzata da altri.**

Ciò significa, e non può che significare, che la neutralità dell'imposta è irrimediabilmente compromessa se solo si considera che, dalla giurisprudenza comunitaria, non si riescono a desumere indicazioni univoche e dotate di una qualche consistenza in merito ai comportamenti che gli operatori economici debbano assumere per evitare di vedersi contestare il diritto alla detrazione; in tal modo, lungi dal fornire indicazioni che possano indirizzare il comportamento degli operatori economici nello svolgimento delle proprie attività all'interno del mercato comune, i giudici comunitari introducono elementi ulteriori di incertezza, finendo per assoggettare a rischi elevati gli operatori che svolgano la loro attività in settori ad alta densità di frode, in totale spregio del principio di certezza del diritto e del principio di proporzionalità.

Vi è, infine, un ultimo aspetto che occorre sottolineare: secondo la Corte di Giustizia, il contribuente può essere tacciato di frode (sia pure a livello di "concorso") anche qualora dall'illecito non abbia tratto alcun profitto, né fiscale né economico.

In tal modo la Corte, pur partendo dalla premessa generale che l'applicazione del diritto comunitario non possa essere invocata abusivamente, si discosta, al momento di trarne le debite conclusioni, (i) sia dai principi dalla stessa affermati nell'ipotesi di abuso del diritto (ii) sia dalle stesse indicazioni più volte fornite alla Corte da parte degli Avvocati generali, secondo i quali, il soggetto passivo per poter essere chiamato a rispondere della frode altrui deve aver tratto dalla stessa (o tentato di trarne) un profitto.

Si ritiene, tuttavia, che tali principi cardini dell'ordinamento comunitario debbano trovare applicazione anche nei casi di frode, tanto più che sotto il profilo

della colpevolezza, è ben più grave il comportamento abusivo che non una conoscenza meramente potenziale dell'altrui illecito.

Il divieto di abuso del diritto, costituisce, ad oggi, l'arma di contrasto ai fenomeni elusivi generati dalla creazione artificiosa delle condizioni per esercitare i diritti sanciti dalla normativa comunitaria Iva (ad esempio il diritto alla detrazione). Pertanto, si ritiene di poter concludere che anche nel caso delle frodi carosello, il diritto alla detrazione dell'acquirente non potrà venire negato solo perché esercitato nell'ambito di operazioni inserite all'interno di una frode: esso dovrà, invece, considerarsi legittimo, a meno che non risulti esercitato abusivamente.

Né per il contrario, si può risolvere il problema delle frodi qualificando l'Iva che l'acquirente della merce si trova costretto a corrispondere come una sanzione, e ciò per l'evidente ragione che, nel silenzio legislativo, tale penalità si configgerebbe come impropria, e quindi come posta in violazione del principio di legalità *nullum crimen sine lege*.

In tale contesto abbiamo esaminato gli arresti della giurisprudenza della nazionale, la quale, come osservato, da un lato, non è parsa in grado di fornire soluzioni originali ed efficaci al problema in rassegna, dall'altro lato, non è nemmeno riuscita a far propri gli esiti ermeneutici cui di recente è giunto il Giudice comunitario. Le interferenze penalistiche, la cui manifestazione più evidente sta nell'indebita sovrapposizione tra il concetto di frode Iva e quello di operazione soggettivamente inesistente, la tendenza a non dare rilievo allo stato soggettivo dell'acquirente, la conseguente equiparazione tra fatture inesistenti dal lato soggettivo e quelle inesistenti dal lato oggettivo, l'(altrettanto conseguente) errata adozione di modelli comunitari non pensati per le situazioni di frode, sono retaggi che ancora influenzano la Suprema Corte.

Alla luce di quanto sopra riportato, ci sembra di poter concludere che l'obiettivo del bilanciamento tra repressione delle frodi e degli abusi e tutela dei diritti degli operatori economici che si trovino coinvolti in una frode pur non avendo contribuito ad organizzarla ed avendo comunque agito in buona fede non sembra ancora raggiunto, anche se le recenti pronunce della Corte di Giustizia sull'irriducibilità agli "elementi oggettivi" idonei a supportare da soli la pretesa di fatti e circostanze che riguardano esclusivamente il fornitore, costituiscono indubitabili passi in avanti.

In tale contesto, come rilevato nell'ultimo capitolo del presente lavoro, ci sembra che sia maggiormente rispettosa del diritto comunitario e dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità la previsione in un'ottica antifrode di un'obbligazione solidale, come quella introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 60-bis del D.P.R. 633/1972. Nel caso della norma testé citata, infatti: (i) la responsabilità è collegata ad una fattispecie normativamente delimitata, composta solo da "elementi obiettivi"; (ii) l'obbligazione solidale è limitata alla sola imposta e non anche alla relativa sanzione; (iii) si evitano duplicazioni dell'imposta richiesta potenzialmente idonee a violare il principio di neutralità. Ne consegue che, sul piano della proporzionalità, l'art. 60-bis si oppone alla frode senza sacrificare il diritto alla detrazione, mentre come abbiamo visto, la regola giurisprudenziale sacrifica tale diritto.

Infine, nell'ultima parte del presente lavoro, ci si è concentrati sulle misure comunitarie volte a modificare l'attuale sistema dell'imposta sul valore aggiunto in modo da renderlo robusto nei confronti degli abusi e delle frodi, in un'ottica non solo repressiva ma anche e soprattutto di prevenzione del fenomeno in oggetto.

Le proposte che sono state espresse nel quarto capitolo agiscono in tale direzione e si propongono di fornire un contributo generale al dibattito in corso; il presente lavoro infatti, nella consapevolezza di non essere esaustivo delle varie questioni sorte in materia di Iva, intende esprimere un ulteriore punto di vista sulle ipotesi di soluzione del problema nella speranza di stimolare la discussione ed il confronto, permettendo di inquadrare con sempre maggior sicurezza la complessa fattispecie.

Bibliografia

Almendral V. R., *Tax avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, *Intertax*, volume 33, n. 12, Kluwer law international 2005, p. 562;

Amand C., Boucquez K., *A new defence for victims of Eu Missing-trader Fraud?*, in *International Vat Monitor*, Luglio/Agosto 2011, p. 234 ss;

Amand C., *Prohibition of Abusive practices in European VAT: Court Aid to National Legislation Bugs?*, *Intertax*, volume 36, n. 5, Kluwer law international 2008 p.189;

Antonacchio F., *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relative ai fornitori comunitari*, in *Il fisco*, n. 18/2005, fascicolo n. 1, 2723;

Amatucci F., *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, n. 1, p. 4;

Ardito F., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti ed imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Trib.*, 2006, n. 2, p. 642;

Barbone L., Lupi, R., Stevanato D., *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi tributari*, 2010, n. 2;

Beghin M., *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 19, p. 1511;

Benazzi A., *Sulla detrazione Iva connessa a fatture per operazioni inesistenti*, in *Corriere Tributario*, 2001, n. 37, p. 2799;

Boccalatte G., *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2009, n. 5, p. 414;

Carpentieri, *E' detraibile l'Iva non dovuta?*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, 163;

Capolupo S., *Cooperazione internazionale contro le frodi Iva: emanate le norme di attuazione*, in *l'Iva*, 2011, n. 1;

Capolupo S., *Lotta alle frodi Iva: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in *l'Iva*, 2011, n.1;

Capolupo S., *La responsabilità del cessionario nelle frodi Iva – orientamento della giurisprudenza*, in *Fisco*, 2009, n. 37, p. 6124;

Caraccioli I., *Interposizione e norme antifrodi in materia di Iva: profili penali*, in *Fisco*, 2006, n. 14, p. 2156;

Cardillo M., *Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni "carosello"*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, p. 246;

Centore, *La nuova Iva europea e nazionale*, Milano, 2011;

Centore, *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva*, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 47, p. 3944;

Centore, *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 24, p. 1953;

Centore, *Il confine tra costi “non inerenti” e “falsi” nella norma penale*, in *Corriere Trib.*, 2009, p. 867;

Centore, *Tardiva auto fatturazione: quale sanzione applicare?*, in *L’Iva*, 2009, p. 5;

Centore, *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario*, 2008, n. 16, p. 1303;

Centore, *Recupero dell’Iva non dovuta secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Corriere Trib.*, 2007, p. 1289;

Centore, *Alla ricerca di soluzioni contro le frodi Iva*, in *L’Iva*, 2006, p. 5;

Centore, *Modifiche alle sanzioni penali tributarie*, in *L’Iva*, 2006, p. 11;

Centore, *Limiti oggettivi e soggettivi alla detrazione Iva*, in *Giurisprudenza Tributaria*, 1994, 675;

Centore, *Autoconsumo di beni e di servizi: il punto sulle novità Iva*, in *Corriere tributario*, 1995, 159;

M.D. Corrado, *Attività preliminari al compimento di operazioni imponibili e detrazione dell’Iva pagata: inammissibilità della sottoposizione a condizioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, III, 165;

Covino E., *Si fa presto a dire “cartiera”*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 429;

Covino E., Giorgi M., Lupi R., Centore P., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, p. 133;

Damiani M., Lupi R., in *La combinazione tra detrazione e non imponibilità come strategia anti frode Iva*, in *Dialoghi tributari*, 2008, p. 133 e ss;

De Luca, *Detraibilità dell'Iva addebitata in rivalsa: sentenza chiarificatrice?*, in *Il fisco*, 1999, 6173;

De Pietro C., *Reverse charge e limiti di detrazione nell'Iva*, in *Rassegna Trib.*, 2008, p. 892;

Di Siena M., *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'Iva*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, p. 201;

Dragone P., *Principio di inerenza e diritto alla detrazione*, in *l'Iva*, 2009, n. 6

Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2010;

Fanelli R., *Principi ispiratori della riforma del diritto di detrazione nell'Iva*, in *Corriere tributario*, 1998, 97;

Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003;

Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000;

Fergola C., *L'utilizzo promiscuo di beni relativi all'impresa e la detrazione Iva fra norma interna e norma comunitaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, II, 622;

Ficari V., *Detrazione da parte della c.d. "società senza impresa"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1996, II, 731;

Ficari, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti tra dimostrazione della fattispecie e sanzione "impropria" in capo all'intestatario*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, 222;

Fransoni, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1994, II, 27;

Giorgi M., Lupi R., *Il sistema della detrazione perde ancora terreno a favore della non imponibilità: ma fino a che punto il fornitore può indagare sul cliente?* in *Dialoghi Tributarî*, 2010, p. 92;

Giorgi M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005;

Greggi, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 10/2007, pp. 285 ss;

Greggi M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, a cura di Di Pietro, Roma 2003, Tomo I, 408;

Gulisano A., Nisco L., *Frodi carousel: ricostruzione del fenomeno e possibili strategie difensive*, in *Corriere Tributario*, 2011, n. 13, p. 1071;

Lejeune I., Kotanidis S., Cortvriend E., *Joint and Several Liability relating to Intra-Community Acquisitions*, in *International Vat Monitor*, Settembre/Ottobre 2009;

Lo Castro, *La detrazione Iva per le imprese non operative*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, II, 93;

Logozzo M., *Il diritto alla detrazione Iva tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rassegna Tributaria*, 2011, n. 4, 1069;

Logozzo M., *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Rivista dir. trib.*, 2011, n. 3, p. 287;

Lovisolò A, Operazioni soggettivamente inesistenti ed “inerenza soggettiva”: la Cassazione ribadisce la propria “giurisprudenza del disvalore”, in *GT-Riv. giur. trib.*, 201, n. 5, p. 419;

Lovito, Serino, Il punto di vista delle indagini delle frodi fiscali comunitarie, in *Fisco*, 2005, n. 17, p. 2623;

Lupi. Delega Iva e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica, in *Rassegna Tributaria*, 1997, 273;

Lupi, Diritto Tributario, Parte speciale, Milano, 2002;

Marcheselli A., Frodi carosello e diritto penale tributario, tra equivoci giurisprudenziali e prospettive future, in *Giur. It.*, 2011, n. 5, p. 1214;

Merks P., Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning, *Intertax*, volume 34, n. 5, 2006, Kluwer Law international 2008, p. 272;

Miceli, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9/2008, pp. 233 ss;

Miccinesi M., Le frodi carosello nell'Iva, in *Rivista dir. trib.*, 2011, n. 12, p. 1089;

Mondini A., Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p. 1788;

Monidini A., La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario, in *Rassegna Tributaria*, 2005, p. 755;

Peirola M, Le frodi carosello in ambito comunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE, in *Il Fisco*, 2006;

Peirola M., Il divieto di detrazione dell'Iva relativa ad operazioni inesistenti, in *Gt-Riv. giur. trib.*, 2003, n. 1, p. 50;

Reilb, *Value added taxation in Germany*, in *Bulletin August/September 2000*, pp. 405 ss;

Ricca, *Inversione contabile per cessione di fabbricati strumentali per natura*, in *L'Iva* n. 9/2007, pp. 9 ss;

Ricca, *Il presupposto soggettivo nella rifusione della direttiva IVA*, in *Corriere tributario*, n. 10/2007, pp. 772 ss;

Ricca, *Obbligo del <<reverse charge>> esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri*, in *Corriere tributario* n. 1/2010, pp. 15 ss;

Rizzardi, *Iva: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in *Corriere tributario*, n. 12/2010, pp. 907 ss;

Rizzardi, *VAT in Italy*, in *Bulletin for international taxation, August/September 2010*, pp. 487 ss;

Salvini, *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1998, pp. 1043 ss;

Salvini, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1993, 1287;

Salvini, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, 121;

Santacroce, *Pro e contro del regime definitivo Iva in funzione antifrode carosello*, in *Dialoghi Tributari*, 2010, p. 422;

Sirri M., Zavatta R., *Il termine di accertamento Iva non lede l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2008, p. 659;

Sirri M. Zavatta R., *"Frodi carosello" fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva*, in *Corriere Tributario*, 2006, p. 596;

Sirri M., Zavatta R., *La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2006, p. 292;

Stevanato, Sepio, *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2010, pp. 385 ss;

Stevanato, *Detrazione Iva e smarrimento (furti) di fatture passive*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2003, 335.

Swinkels J., *Carousel Fraud in the European Union*, in *International vat monitor*, March/April 2008, pp. 103 ss;

Tesaurò G., *Diritto dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2010;

Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2002;

Tesaurò F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1213;

Tundo, *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi*, in *Corriere tributario*, n. 12 del 2010, pp. 968 ss;

Woodward C., *The New UK Approach to Carousels Fraud*, in *International Vat Monitor*, Luglio/Agosto 2006, p. 240;

Wolf R.A., *The sad history of carbon carousel*, in *International vat monitor*, November/December 2010, pp. 403 ss;

Zizzo, *Società “senza impresa” e detrazione dell’Iva sugli acquisti*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, II, 227;

Zizzo G. *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corriere Tributario*, 2010, p. 962.