



Consapevolezza dell'altrui frode Iva, nelle operazioni soggettivamente inesistenti, tra giurisprudenza della Corte di Giustizia e giurisprudenza della Cassazione Civile.

In data 21 gennaio 2011 la Suprema Corte, con sentenza n. 1364 della quinta sezione civile (Pres. Pivetti, Rel. Meloncelli), si è pronunciata nuovamente sulle frodi in materia di Iva concentrando la propria attenzione sulla prova della consapevolezza di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui.

La vicenda oggetto di giudizio atteneva le c.d. "operazioni soggettivamente inesistenti", ovvero quelle ipotesi in cui un soggetto apparentemente acquista da chi emette la fattura nei suoi confronti, mentre, in realtà, acquista da altri.

Tale fattispecie (di falso ideologico) considerata illecita, sia sotto il profilo penale (*ex art. 2, D.Lgs 74/2000, "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*), sia sotto il profilo tributario, comporta indeducibilità dell'Iva pagata al cedente indicato in fattura (ma non l'effettivo cedente).

La sentenza della Corte Suprema citata - pur riconoscendo come presupposto delle operazioni soggettivamente inesistenti la "simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa" da quella indicata in fattura (pag. 14) - prescinde poi totalmente dal primo aspetto (che dovrebbe invece considerarsi necessario) e, ai fini di escludere la detrazione dell'Iva, si incentra sul solo elemento della consapevolezza della frode altrui. Negli stessi termini anche due precedenti sentenze richiamate dalla Suprema Corte: la n. 17377 del 24 luglio 2009 e la n. 1950 del 30 gennaio 2007.

L'elemento soggettivo diventa elemento autosufficiente ai fini di ammettere/escludere la detrazione Iva.

L'impostazione non ci sembra corretta. A nostro avviso l'elemento soggettivo (la buona fede del contribuente) viene in gioco solo come esimente, ovvero solo qualora sia già stata accertata (oggettivamente) una frode, non già oggetto di una autonoma valutazione sulla consapevolezza o meno della frode altrui.

Si ha, per così dire, un *iter* bifasico: dapprima la prova della fittizietà soggettiva dell'operazione e della simulazione soggettiva, poi l'esame della consapevolezza.

La buona fede, in altre parole, deve venire in gioco solo dopo che sia stata accertata la fittizietà della società cedente, ovvero che la "operazione ... si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto".

* * *

Ma come poi accertare l'elemento soggettivo?

La Corte di Giustizia ha una posizione garantistica fondata su una impostazione oggettiva sia ai fini dell'individuazione delle operazioni imponibili, sia ai fini del riscontro della consapevolezza della frode altrui.

Nella nota sentenza *Optigen* (C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 12 gennaio 2006, richiamata anche dalla sentenza di Cassazione 1364/2011, a pag. 8), ai punti 43-44 si legge quanto segue:

ARGENTINA
Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta

ARMENIA

AUSTRIA
Wien

ARZEBAIJAN

BRAZIL
São Paulo
Rio de Janeiro

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
Beijing
Shanghai

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GEORGIA

GREECE
Athens

INDIA
Mumbai
New Delhi

IRLANDA

KAZAKHSTAN

KYRGYZSTAN

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Ciudad de Panama

REGNO UNITO
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

TAJKISTAN

TURKMENISTAN

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



“Come la Corte ha dichiarato al punto 26 della sentenza 12 settembre 2000, causa C-260/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6537), l’analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l’ampiezza della sfera d’applicazione della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l’attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (v., anche, sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 8, nonché, in questo senso, in particolare sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19, e 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes, Racc. pag. I-14393, punto 38).

Infatti, la detta analisi nonché quella delle nozioni di cessioni di beni e di soggetto passivo che agisce in quanto tale dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e che esse si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”.

In relazione al diniego di detrazione Iva, la Corte di giustizia dell’Unione europea ha affermato che *“qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che la cessione è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un’operazione che si iscriveva in una frode all’imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla deduzione”.* Ciò comporta che se l’acquirente “non sapeva” e “non poteva sapere”, la detrazione Iva non può essere negata.

In tal senso, per l’analogo caso della cessione comunitaria, le sentenze *Axel Kittel* (C-439/04 e C-440/04 del 6 luglio 2006).

Tra gli elementi oggettivi dai quali si può desumere la consapevolezza di partecipare alla frode, si possono individuare i seguenti:

- l’acquisto di beni a prezzi inferiori a quelli di mercato (fatto proprio dall’art. 60 bis, decreto Iva);
- l’accordo simulatorio con il soggetto fornitore – interposto e il reale fornitore (la stessa sentenza 1364/2011 richiama il concetto di “*simulazione soggettiva*”).

* * *

Orbene l’impostazione “oggettivistica” (anche in relazione all’acclaramento dell’elemento soggettivo) della disciplina Iva, tutelata dalla stessa Corte di giustizia, rischia di subire un forte contraccolpo a seguito della sentenza n. 1364/2011 del 21 gennaio u.s.

Da una parte la sentenza citata afferma (pag. 16), parafrasando la Corte di giustizia, che:

a) *“l’imprenditore che abbia adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l’operazione posta in essere non faccia parte di una frode, deve poter fare affidamento sulla liceità dell’operazione senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell’iva pagata a monte”*; dall’altra rileva che

b) *“il committente – cessionario conserva il diritto alla deduzione dell’imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all’imposta”.*

Sembra emergere nella lettura di questi due passaggi, un’impostazione prettamente soggettivistica.

In primo luogo il giudice di legittimità trascura la prova (per così dire, pregiudiziale) della fittizietà o meno delle operazioni poste in essere. V’è da dire che, peraltro, la sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009, nella parte finale, aveva affermato che *“difetta ... un’appropriata indagine, da condurre sulla*



base delle prove offerte dalle parti, sia in ordine alla dedotta inesistenza soggettiva delle operazioni contabilizzate, che con riguardo alla non consapevolezza della società acquirente in merito alla reale identità del cessionario”.

Inoltre, lungi dal rispettare il dettato del giudice europeo, informato all’esame del profilo soggettivo desumibile da elementi oggettivamente riscontrabili, la Suprema Corte introduce criteri affidati a valutazioni meramente soggettive (la valutazione delle misure ragionevolmente adottabili, le “*circostanze del caso*”).

* * *

Concludendo.

La Corte di giustizia ha nel tempo fornito chiare linee guida agli Stati membri in materia di frodi Iva. Con la sentenza *Optigen* ha affermato che le cessioni di beni, come altri fatti rilevanti ai fini della detrazione Iva, “hanno tutte un carattere obiettivo e che esse si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”.

Con la sentenza *Axel Kittel*, ha inteso indicare il *modus operandi* per determinare la “consapevolezza” di un soggetto di partecipare a comportamenti fraudolenti.

Con la sentenza 1364/2011 (e con le sentenze in essa richiamate), la Suprema Corte:

- sorvola sul problema pregiudiziale (e oggettivo) della prova della frode (interposizione fittizia); si legge a pag. 11 della sentenza, dopo l’enunciazione dei cinque punti della sentenza impugnata, ove il primo è proprio quello (oggettivo) delle operazioni soggettivamente inesistenti, che “tali cinque affermazioni possono essere condensate in una sola: l’Ufficio non ha provato la conoscenza della società del carattere fraudolento, ai fini dell’Iva, delle operazioni, oggettivamente esistenti, ma soggettivamente inesistenti, delle società cedenti”; il profilo oggettivo, della fittizietà delle operazioni, è menzionato, ma viene poi “assorbito” in quello soggettivo, della conoscenza della fittizietà. L’enfasi è posta sulla “conoscenza” della frode.

- trasfigura gli “*elementi obiettivi*”, da cui desumere la consapevolezza, in mere “*circostanze del caso*”;
- delimita l’oggetto della prova, individuandolo nella sola consapevolezza di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui.

In tal modo il fondamentale diritto alla detrazione Iva rischia di essere negato senza considerazione alcuna della validità ed efficacia civilistica del contratto (e con considerazione di stampo penalistico).

Se poi la parte pubblica, anche in queste ipotesi, si appella altresì, come anche la sentenza 1364/2011 (pag. 15), all’ancora imprecisato concetto di “abuso del diritto”, al fine di porre maggiori oneri probatori al contribuente, la difesa di fronte al giudice tributario, in ipotesi di asserite frodi Iva, sarà assai complessa, tanto più in assenza di prova testimoniale.

La filosofia interpretativa del giudice europeo, attenta alla proporzione, ai pesi e contrappesi, non sembra ravvisabile ancora nell’approccio interpretativo del Giudice nazionale.

a cura di:

Giovanni Moschetti

g.moschetti@studiosmoschetti.com