UTILIZZO IMPROPRIO DELLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA NELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE SULLA INDETRAIBILITÀ PER "OPERAZIONI INESISTENTI"

COMMENTO A COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI VENEZIA – MESTRE – SEZ. XXVI – 30 MAGGIO 2011 – N. 27 – PRES. PASSARELLI – REL. CAVALLARO

SOMMARIO: 1. *Profili generali sul contenuto della sentenza* – 2. *Diritto alla detrazione Iva e conoscenza del disegno fraudolento altrui. Critica all'indirizzo giurisprudenziale che nega la detrazione Iva sulla base di una mera situazione soggettiva* – 3. *La Corte di Giustizia richiamata dal giudice veneziano prevede una corresponsabilità del cessionario in ipotesi di omesso versamento Iva del cedente, non in ipotesi di operazioni inesistenti* – 3.1. Segue: *la responsabilità del cessionario – secondo la stessa Corte di Giustizia – si deve fondare su "elementi oggettivi"* – 3.2. *L'impostazione oggettivistica della Corte di Giustizia nel combattere comportamenti fraudolenti o abusivi. Le sentenze* Optigen, Halifax, Cadbury Schweppes – 3.3. *Conferme dell'impostazione "bifasica" in recente pronuncia della Corte Suprema* – 4. *Il diniego di detrazione Iva per mera consapevolezza di altrui frode avrebbe bisogno di norma espressa* – 4.1. Segue: *e si tradurrebbe in un mutamento dell'oggetto del giudizio ed in un affievolimento del grado di convincimento del giudice* – 5. *Consapevolezza della frode altrui e violazione del principio di proporzionalità*.

1. Profili generali sul contenuto della sentenza

La sentenza in commento offre lo spunto per compiere alcune riflessioni in merito alla situazione attuale della nostra giurisprudenza sulle ormai note questioni della detrazione Iva in ipotesi di operazioni inesistenti.

Anche la Commissione Tributaria Regionale di Venezia, nel richiamare la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, conferma la tendenza del giudice nazionale a far propri *tout court* principi affermati dal giudice europeo, senza attento vaglio delle fattispecie demandate a tale giudice[1], e senza considerazione di principi cardine del nostro ordinamento,

[1] LOVISOLO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed "inerenza soggettiva": la Cassazione ribadisce la propria "giurisprudenza del disvalore"*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2010, 422 ss., 424, ritiene che "*la giurisprudenza della Corte di giustizia spesso sia apparsa come una sorta di 'supermarket' dal quale la Suprema Corte ha attinto criteri interpretativi da impiegare nel diritto interno per contrastare pratiche non adeguatamente censurabili sulla base delle norme attualmente vigenti*".

primi fra tutti i principi di legalità e di certezza[2].

In tale orientamento si attinge altresì alla giurisprudenza sul c.d. abuso del diritto[3], laddove si afferma l'esistenza, nel nostro ordinamento, di un "*generale principio antielusivo*".

Scopo del presente scritto è quello di esaminare i presupposti normativi del diniego di detrazione Iva in ipotesi di operazioni inesistenti e di valutare il corretto (o meno) utilizzo, in ambito nazionale, delle sentenze della Corte di Giustizia relative a tali fattispecie.

Se è certo imprescindibile individuare idonee misure per combattere comportamenti fraudolenti[4], riteniamo altresì essenziale che ogni criterio di giudizio – ancorché assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia – sia utilizzato nel rispetto di inderogabili garanzie costituzionali.

2. Diritto alla detrazione Iva e conoscenza del disegno fraudolento altrui. Critica all'indirizzo giurisprudenziale che nega la detrazione Iva sulla base di una mera situazione soggettiva

La sentenza in commento, in aderenza ad una recente giurisprudenza della Cassazione[5], sembra negare il diritto alla detrazione Iva in ipotesi di asserita conoscenza (da parte del cessionario) di comportamenti fraudolenti altrui.

[2] È noto, come vedremo *infra*, che le sentenze della Corte di giustizia sono direttamente applicabili nell'ordinamento degli Stati membri; tuttavia – come riconosciuto anche in dottrina – vanno tutelati i principi fondamentali costituzionali come il principio di certezza del diritto ed il diritto di difesa.

[3] In modo espresso richiama il concetto di "abuso del diritto" la sentenza di Cass. 21 gennaio 2011, n. 1364 (in *Il fisco*, 2011, 2, 2117 ss., con commento di MOSCHETTI, *Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva*) relativa ad ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti.

Sul concetto di abuso del diritto, senza alcuna pretesa di completezza, si vedano FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. Dir. Trib*., 2010, II, 349 ss.; BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili Iva*, in *Corr. trib*., 2006, 1466 ss.; ID., *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *Riv. Giur. Trib*., 2008, 741 ss.; BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib*., 2009, II, 408 ss.; STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib*., 2011, 673 ss.

[4] Detto obiettivo rappresenta uno degli scopi principali della sesta direttiva in materia di Iva.

[5] Si tratta della sentenza 24 luglio 2009, n. 17377 (in *Banca dati fisconline*, con nota di TURIS, *Conseguenze dell'inesistenza di operazioni imponibili in tema di deducibilità dei costi*), in relazione alla quale LOVISOLO, cit., parla di "giurisprudenza 'del disvalore'" che "*induce la Suprema Corte a ritenere di 'dover essere tranquillizzata' sotto il profilo della 'non consapevolezza'*" della "discrasia soggettiva".

Si veda sul punto anche la sentenza 21 gennaio 2011, n. 1364, in *Il fisco*, 2011, 2117, con nota di MOSCHETTI, *Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva*, cit.

Il giudice di seconde cure osserva che "*la censura riguarda unicamente la possibilità di non riconoscere la detrazione dell'Iva [alla contribuente] per gli acquisti effettuati, partendo dal presupposto che la stessa fosse parte del disegno fraudolento architettato dalle società cedenti* ***o comunque ne fosse a conoscenza***" (par. 8)[6].

Sembrerebbe emergere una ipotesi di "responsabilizzazione del cessionario" in base ad un profilo meramente "soggettivistico-psicologico".

Ma tale posizione non è supportata da alcun fondamento normativo[7]. Nessuna norma del nostro ordinamento nega il diritto alla detrazione Iva del cessionario sulla base della **mera conoscenza** del comportamento fraudolento del cedente.

Non solo. Il passaggio citato della sentenza in commento invita a riflettere su ulteriori profili.

Quale l'oggetto della consapevolezza?

Correttamente la sentenza della Commissione Tributaria Regionale individua l'oggetto della consapevolezza (o meno) richiesta al cessionario nella diversità tra il cedente effettivo e quello apparente, richiamando la pronuncia della Cassazione n. 17377/2009[8].

La consapevolezza non deve riguardare, dunque, **l'omesso versamento Iva** del diretto cedente, o di cedenti "a monte". La circostanza che "a monte" non sia stata versata l'Iva, non è di per sé indice di inesistenza (soggettiva od oggettiva) delle operazioni indicate in fattura[9].

Per "omettere" un versamento d'imposta, è necessario che il cedente abbia ricevuto un pagamento[10]; per sostenere, poi, la violazione giuridica

[6] Per comodità del lettore, sono stati inseriti a margine della sentenza (riportata nella Parte I di questa *Rivista*) i numeri dei paragrafi.

[7] Negli stessi termini LOVISOLO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed "inerenza soggettiva"*, cit., 425, il quale parla di introduzione, da parte della Cassazione, di un concetto di "inerenza soggettiva" ai fini della detrazione dell'Iva.

[8] In *Riv. Giur. Trib*., 2011, 419 ss. Si legge in un passaggio di questa sentenza che "*il diritto alla deduzione da parte del committente/cessionario nelle ipotesi considerate deve ritenersi condizionato alla circostanza di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione, vale a dire della diversità tra il soggetto effettivamente cedente e quello indicato nella fattura*".

[9] Anche la Cassazione. nella sentenza n. 6124 del 13 marzo 2009 (in *Dialoghi tributari*, 2009, 431 ss., con nota di COVINO, *Si fa presto a dire "cartiera" (ancora in tema di "frodi carosello"*, 429 ss.), ha osservato che "*il solo mancato versamento dell'Iva da parte delle società intermediarie non era sufficiente a dimostrarne la fittizietà*". Si veda anche PROCIDA, *Meno automatismi sulle "frodi carosello"*, in *Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 19 marzo 2009, 34.

Si rinvia sul punto a MOSCHETTI, *L'omesso versamento Iva, non confondibile con l'interposizione fittizia*, in *Riv. Dir. Trib*., 2010, III, 14 ss.

[10] Se poi il pagamento è avvenuto tramite bonifico o assegni circolari, ciò indica anche esistenza di contratti di conto corrente bancario, a conferma dell'operatività del soggetto.

del dovere di versamento di determinate somme a titolo di Iva, bisogna ritenere che sussistesse l'obbligo di versamento, e dunque obblighi sostanziali e formali che si accompagnano a reale operatività.

* * *

Ma perché parte della giurisprudenza insiste nell'assumere a presupposto sufficiente di diniego di detrazione dell'Iva la "conoscenza" o "consapevolezza" (da parte del cessionario) di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui?

La risposta ci sembra si trovi nei passaggi immediatamente successivi della sentenza in commento che richiamano la giurisprudenza della Corte di Giustizia, ma senza considerare quale fosse il caso concreto dedotto in giudizio.

3. La Corte di Giustizia richiamata dal giudice veneziano prevede una corresponsabilità del cessionario in ipotesi di omesso versamento Iva del cedente, non in ipotesi di operazioni inesistenti

"*In linea teorica*", si legge nella sentenza in commento, "*il diritto alla detrazione dell'Iva a carico del cessionario viene meno nel caso di concorso di quest'ultimo con i venditori in operazioni fiscalmente fraudolente, sulla base della giurisprudenza della Corte di Cassazione, che ha recepito i principi espressi dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee con sentenza emessa il 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04*".

È essenziale, dunque, al fine di essere certi della correttezza del richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia fatta propria da alcune pronunce della Cassazione, verificare in cosa consistano tali "*operazioni fiscalmente fraudolente*" oggetto del giudizio della Corte europea.

Nella sentenza *Axel Kittel-Recolta* (C-439/04 e C-440/04) – richiamata dai giudici veneziani – mai si fa riferimento ad operazioni fittizie.

Dalla lettura della sentenza emerge che oggetto di giudizio sono operazioni reali, compravendite reali di materiale informatico (C-439/04) e di autoveicoli di lusso (C-440/04), operazioni inficiate da nullità, ma per illiceità della causa (omesso versamento Iva), non certo per simulazione.

Si legge al punto 14 della sentenza che: "*Recolta* ***ha acquistato*** *da un certo Sig. Ailliaud sedici autoveicoli di lusso,* ***acquistati dal medesimo*** *presso la società Auto-Mail. Sugli acquisti del Sig. Ailliaud non è stata riscossa l'Iva da parte dell'Erario e il Sig. Ailliaud non ha trasferito allo Stato belga l'Iva versata dalla Recolta*".

Parimenti al punto 24 della sentenza europea – **richiamando i motivi dello Stato belga nel ricorso per Cassazione** – si legge che "*l'Iva fattura-*

ta da un soggetto passivo ***per una cessione di beni*** *non può essere portata in detrazione quando la cessione, ancorché materialmente operata, sia stata effettuata in virtù di un* ***accordo viziato****, secondo l'ordinamento interno, da* ***nullità assoluta****, malgrado la buona fede dell'acquirente*".

Al punto 49 il giudice di Lussemburgo – ancora confermando che oggetto di giudizio erano operazioni reali – afferma che "*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*"[11].

Quindi l'elemento soggettivo del cessionario è invocato in una situazione giuridica in cui il contratto (reale) era inefficace per illiceità della causa[12]. In questa situazione il diritto alla detrazione era pregiudicato dalla inefficacia (oggettiva) del contratto nullo, e dunque l'esame della consapevolezza era "*pro* contribuente": in assenza di consapevolezza, il diritto alla detrazione (già pregiudicato sul piano della inefficacia civilistica del contratto) poteva essere comunque ammesso.

* * *

Nella sentenza in esame, i paragrafi 20-21-22 ricopiano la sentenza *Axel Kittel*; in particolare l'ormai noto "*sapeva o avrebbe potuto sapere*" è richiamato ben tre volte ed è poi assunto a criterio di giudizio in un processo in cui l'accusa è di operazioni inesistenti (non già di contratto nullo e inefficace).

Trascurando la fattispecie oggetto del giudizio comunitario (ove l'elemento soggettivo si aggiungeva ad un elemento oggettivo già pregiudicante), il giudice nazionale sembrerebbe ritenere che la consapevolezza dell'altrui illecito sia già elemento sufficiente per negare la detrazione Iva. E ciò secondo la giurisprudenza comunitaria. Il che non è. O non è almeno nella sentenza *Axel Kittel*.

3.1. *Segue*: la responsabilità del cessionario – secondo la stessa Corte di Giustizia – si deve fondare su "elementi oggettivi"

È altresì da aggiungere che, nelle pronunce del giudice europeo, il giudizio di consapevolezza del cessionario (il criterio del "*sapeva o avrebbe dovuto sapere*") non si esaurisce in una ricostruzione meramente "soggettivo-psicologica"; la sentenza *Axel Kittel* afferma che detta responsabilità

[11] Anche la sentenza *Optigen-Bond House* (C-484/03, 354/03 e 355/03) riguarda operazioni reali; leggiamo al par. 23 di tale sentenza che "*tutte le operazioni effettuate dalla Bond House* (…) *erano reali*".

[12] Nella fattispecie dedotta in giudizio dal giudice nazionale.

dev'essere desunta da "*elementi oggettivi*"[13]. Vi è cioè una necessaria "oggettivizzazione della responsabilità": solo da elementi indiziari oggettivamente rilevanti, si può desumere il profilo soggettivo di consapevolezza.

Di ciò è avvertita la sentenza in commento, che esclude la "*conoscenza*" del cessionario "*dell'operazione effettuata dai venditori in forma fraudolenta*" riconoscendo la mancanza di "*elementi probatori oggettivi*" (di tale profilo soggettivo).

3.2. L'impostazione oggettivistica della Corte di Giustizia nel combattere comportamenti fraudolenti o abusivi. Le sentenze *Optigen*, *Halifax*, *Cadbury Schweppes*

Dobbiamo poi chiederci se sia corretto – in un sistema impositivo che valorizza i profili oggettivi prescindendo, salvo gli aspetti sanzionatori, da quelli soggettivi – negare il diritto alla detrazione Iva solo ed esclusivamente in base alla "consapevolezza" di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui.

Di più: se sia corretto che la partecipazione sia poi "attestata" a livello di un concorso causale così labile come quello di una conoscenza (doverosa, ma) anche solo potenziale ("*avrebbe potuto sapere*").

La creazione della regola di divieto di detrazione per mera "consapevolezza" potenziale, è conforme al sistema? Ed è conforme al principio di legalità e di certezza del diritto?

Solitamente i profili soggettivi sono oggetto diretto di prova nei procedimenti penali, ove di regola il reato è addirittura doloso[14] [15].

[13] Tra gli elementi oggettivi ai fini della prova di un disegno fraudolento si potrebbe pensare, per esempio, all'acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato (tra l'altro fatto proprio dall'art. 60 *bis* D.p.r. n. 633/1972). Si veda ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib*., 2010, 962 ss., 965.

[14] Si pensi, solo per un esempio, alla recente sentenza di Cassazione penale, la quale, in una ipotesi di appropriazione indebita dell'amministratore di società di capitali (Cass. pen., Sez. II, 17 maggio 2011, n. 19284, in *Soc.*, 2011, 851), ha affermato che "*l'amministratore* (…) *con l'accettazione della carica, assume doveri di vigilanza e controllo sull'andamento gestorio della società, che si sostanziano in una posizione di garanzia, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale, per l'affermazione della quale sono sufficienti* ***la sola consapevolezza*** *che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato (dolo generico),* ***ovvero l'accettazione del rischio*** *che questi si verifichino (dolo eventuale)*".

Parimenti, in ipotesi di bancarotta fraudolenta, la Suprema Corte (Cass. pen., Sez. V, 5 maggio 2011, n. 17670, in *Soc.*, 2011, 851) ha affermato che "*in caso di concorso* (…) *dell'amministratore di diritto nel reato commesso dall'amministratore di fatto, ad integrare il dolo del primo* ***è sufficiente la generica consapevolezza*** *che il secondo compia una delle condotte indicate nella norma incriminatrice, senza che sia necessario che tale consapevolezza investa i singoli episodi delittuosi, potendosi configurare l'elemento soggettivo sia come dolo diretto che come dolo eventuale*".

Una giurisprudenza che facesse dipendere la detrazione Iva da profili soggettivi di conoscenza (oltretutto anche solo potenziali) della frode altrui, avvicinerebbe il criterio di giudizio tributario a quello penale, ma con la notevole differenza che qui è richiesto il dolo (e cioè l'intenzione di evadere o far evadere) ed è ammessa la prova testimoniale.

* * *

La Corte di Giustizia, nelle pronunce in materia di Iva, sottolinea reiteratamente l'importanza – al fine di non creare incertezze contrarie alle possibilità stesse dell'operatività economica – di esaminare i profili oggettivi.

La sentenza *Axel Kittel*[16], ai paragrafi 41 e 42 afferma che "*l'analisi delle nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economiche dimostra che tali nozioni* (…) *hanno un carattere* ***obiettivo*** *e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi*" (par. 41); "*l'obbligo, da parte dell'am-ministrazione 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*".

Anche la sentenza *Optigen* (C-354/03, C-355/03 e C-484/03)[17], sottolinea l'irrilevanza degli scopi delle operazioni imponibili ai fini Iva[18].

* * *

Le sentenze *Halifax* (C-255/02)[19] e *Cadbury Schweppes* (C-196/04)[20],

[15] Anche la sentenza n. 17377/2009 – richiamata dalla sentenza in commento – laddove nega il diritto alla deduzione dei costi in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti – se da una parte subordina tale diritto alla "*circostanza di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione, vale a dire della diversità tra il soggetto effettivamente cedente e quello indicato nella fattura*", dall'altra parte motiva che il diniego di deduzione del costo è giustificato dal "*comportamento penalmente illecito*".

Da ciò si potrebbe sostenere (*de iure condendo*) la necessità che il diniego di deduzione dei costi sia preceduto da una sentenza definitiva di responsabilità penale.

[16] Su questa sentenza si veda il commento di CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in *Riv. Giur. Trib*., 2006, 843 ss.

[17] In *Riv. Giur. Trib*., 2006, 285 ss., con il commento di SIRRI – ZAVATTA, *La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva.*

[18] Cfr. in proposito il par. 44.

[19] In *Riv. Dir. Trib*., 2006, III, 107 ss., con il commento di POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le con-*

per combattere comportamenti abusivi o frodatori, seguono la stessa logica: è necessario fornire una duplice prova sia sull'elemento oggettivo, sia sull'elemento soggettivo.

Nella sentenza *Halifax*, al par. 74, la Corte di Giustizia rileva che si ha un "comportamento abusivo", quando:

a. le operazioni controverse, "*nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone*", "*devono procurare un **vantaggio fiscale** la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni*" (elemento oggettivo)[21]; ma subito dopo così prosegue la sentenza

b. "*non solo. Deve altresì risultare **da un insieme di elementi oggettivi** che **lo scopo** delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*" (elemento soggettivo)[22].

L'abuso delle norme tributarie, dunque, dev'essere provato sia per **l'esclusiva esistenza di un vantaggio fiscale**, sia per l'esistenza di uno **scopo meramente fiscale**[23]; e questo secondo va provato solo in base ad "elementi oggettivi".

* * *

seguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?. Si veda anche SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*, in *Riv. Giur. Trib*., 2006, 385 ss.

[20] In *Rass. Trib*., 2007, 983 ss., con il commento di BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il malleabile principio della libertà di stabilimento*; cfr. altresì CIPOLLINA, Cfc legislation *e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. Dir. Fin*., 2007, II, 13 ss.

[21] Come precisato dal par. 75, "*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***".

[22] È agevole rilevare la stessa espressione contenuta nella sentenza *Axel Kittel*; l'elemento soggettivo dev'essere desunto da elementi obiettivi, rilevabili, cioè, da soggetti terzi.

Negli stessi termini, anche la sentenza *Gabalfrisa* (cause riunite C-110/98 e C-147/98, par. 47).

[23] In relazione alla necessità di provare l'esistenza di uno scopo di vantaggio fiscale, la Cassazione, nella recente sentenza n. 16428, del 27 luglio 2011 (in *Banca dati fisconline*), ha affermato che in ipotesi di abuso del diritto "*l'Ufficio deve provare l'assenza di valide ragioni economiche e, soprattutto, i motivi che inducono a ritenere che l'operazione fosse finalizzata al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali*". Recentemente – sempre sull'abuso del diritto – la Suprema Corte (sentenza n. 18907 del 16 settembre 2011, in *Banca dati fisconline*), ha affermato che "*il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di **vantaggi fiscali** ottenuti mediante l'uso distorto, sebbene non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, **in assenza di ragioni economiche apprezzabili** che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici*".

Nella sentenza *Cadbury Schweppes*, in materia di imposte dirette, e sempre con riferimento a comportamenti ritenuti abusivi, parimenti la Corte di Giustizia ha affermato che la configurabilità della frode fiscale si desume sia da un elemento oggettivo ("*costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica*"), sia da un elemento soggettivo (le costruzioni puramente artificiose devono essere "*finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato*").

Si legge ai paragrafi 50-51 della sentenza citata che "*la mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode fiscale, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (par. 50). Per contro una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive*

- ***quando concerne specificamente le costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica****;*
- ***finalizzate ad eludere*** *la normativa dello Stato membro interessato e, in particolare, ad eludere la normale imposta sugli utili generali da attività svolte sul territorio nazionale* (par. 51)".

Non solo; al par. 75, la stessa pronuncia esclude l'esistenza di un comportamento fraudolento laddove "***da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi*** *risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è* ***realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive***".

Pertanto la giurisprudenza della Corte di Giustizia è sempre attenta ad una visione non meramente soggettivistica, sia nel contrasto alla frode, sia nel contrasto all'abuso del diritto.

* * *

Da quanto sopra esposto, deriva che una impostazione meramente soggettivistica non trova riscontro nella giurisprudenza comunitaria ed avvicinerebbe il giudizio del giudice tributario al giudizio penale, senza le garanzie proprie di questo.

La considerazione dell'elemento soggettivo è un *posterius*: prima deve essere esaminato se sussista operazione fittizia; se ciò fosse, l'assenza di consapevolezza del cessionario, consentirebbe ancora la detrazione in base al principio generale di tutela dell'affidamento di un soggetto in buona fede[24].

[24] Sulla stessa linea è anche la Corte di Giustizia nella sentenza *Teleos* (C-409/04 del 27 settembre 2007, in *Banca dati fisconline*) relativa ad una ipotesi di cessione intracomunita-

Così impostata la soluzione del problema, si rimane all'interno dei principi generali.

3.3. Conferme dell'impostazione "bifasica" in recente pronuncia della Corte Suprema

È opportuno richiamare una recente pronuncia della Suprema Corte che (a) valorizza la fattispecie concreta (operazioni fittizie), (b) tiene conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia, e (c) applica in modo adeguato i principi della Corte di Giustizia al caso specifico.

Ci riferiamo alla sentenza n. 10417 del 12 maggio 2011[25], relativa ad una ipotesi – come quella oggetto della sentenza in commento – di asserite operazioni soggettivamente inesistenti.

Il giudice della Suprema Corte, lungi dall'adottare *tout court* il principio del "non poteva non sapere", dopo aver richiamato la sentenza *Axel Kittel* (C-439/04) così prosegue: "*applicando i principi sopra esposti alla fattispecie concreta* (…) *ne consegue che* (…) *l'Ufficio deve provare*":

"*1.*[26] *gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di 'cartiera', la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili;*

2. la connivenza nella frode da parte del cessionario…"[27] [28].

ria, ove si pone il problema della responsabilità del fornitore di buona fede qualora i beni non fossero giunti a destinazione in altro Paese comunitario. Leggiamo al par. 68 di tale pronuncia che "*osta a che le autorità competenti dello Stato membro di cessione obblighino un fornitore,* ***che ha agito in buona fede e ha presentato prove giustificanti*** **prima facie** ***il suo diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria di beni****, ad assolvere successivamente l'Iva su tali beni, allorché tali prove si rivelano false senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, nella misura in cui ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode siffatta*".

[25] In *Banca dati fisconline*.

[26] La stessa Suprema Corte, in maniera esemplare, enumera i fatti oggetto di prova da parte dell'Ufficio.

[27] Si è già sottolineato che l'elemento soggettivo (la buona fede del contribuente) dovrebbe venire in gioco "solo come esimente, ovvero solo qualora sia già stata accertata (oggettivamente) una frode"; l'elemento soggettivo non dovrebbe essere oggetto di una "autonoma valutazione sulla consapevolezza o meno della frode altrui" (MOSCHETTI, *Consapevolezza dell'altrui frode*, cit., 2117 ss.).

[28] Sul punto richiamiamo quella giurisprudenza che, anche recentemente (Cass. 27 luglio 2011, n. 16431, in *Banca dati fisconline*), ha affermato che "*il presupposto* ***indefettibile*** *perché le disposizioni di legge possano trovare applicazione, è dato dal fatto che si tratti di una* ***operazione vera e reale e non già inesistente****, ovvero diversa da quella rappresentata dalla documentazione fiscale*". Poco più avanti la stessa sentenza afferma che l'Agenzia delle En-

Viene dunque confermato che l'elemento soggettivo opera come *conditio sine qua non* della indetraibilità dell'Iva, dopo la prova della fittizietà dell'operazione. Elemento aggiuntivo e non sostitutivo ed autosufficiente.

4. Il diniego di detrazione Iva per mera consapevolezza di altrui frode avrebbe bisogno di norma espressa

Un diniego di detrazione Iva basato sull'esclusivo elemento della consapevolezza dell'altrui illecito, avrebbe bisogno, a nostro avviso, di un passaggio parlamentare.

Tanto più se poi si consideri che l'elemento della consapevolezza può essere disciplinato in modi assai diversi: solo una scelta parlamentare può stabilire se la consapevolezza debba essere effettiva o anche solo potenziale.

Entrano in gioco i principi di legalità (*ex* art. 23 Cost.) e di certezza del diritto, principi di cui è convinta anche la sentenza in esame quando afferma che "*il cessionario non può rispondere per il fatto del cedente se non in casi particolari in cui detta responsabilità sia prevista per legge*" (par. 27).

4.1. *Segue*: e si tradurrebbe in un mutamento dell'oggetto del giudizio ed in un affievolimento del grado di convincimento del giudice

Se la giurisprudenza del "*sapeva o avrebbe dovuto sapere*" dovesse pian piano affermarsi, si avrebbe, in ipotesi di operazioni inesistenti, una modifica dell'oggetto del giudizio.

Si passerebbe, infatti, dalla necessità di dimostrare la fittizietà delle operazioni[29], oppure l'accordo simulatorio (per le ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti)[30] [31], alla mera prova – come leggesi (al par. 14) nella

trate deve fornire "*attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza e strumentalità delle operazioni fatturate*".

[29] La sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009 (in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, 419 ss.), richiamata dalla sentenza in commento, evidenzia la mancanza di una "*appropriata indagine* (…) *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***".

Mette in luce la necessità di provare "*prima di ogni cosa* (…) *l'esistenza o meno dell'operazione (quindi la presunta fittizietà) per cui è stata emessa la fattura cui è conseguito fisiologicamente il diritto di detrazione*", DONATELLI, *Istruttoria primaria e prova del fatto negativo in tema di fatture per operazioni inesistenti*, in *Riv. Giur. Trib.*, 667. Si veda altresì PISANI, *La nozione di inesistenza nella fatture soggettivamente false*, *ivi*, 2009, 338 ss. (a commento della sentenza della Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2009, n. 3203).

[30] L'interposizione fittizia di persona, secondo costante giurisprudenza (confermata anche da Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, 815), costituisce dissimulazione parziale di una delle parti contraenti, nel senso che i diritti nascenti dal contratto sono effettivamente acquistati dall'interponente e non già dal contraente simulato (interposto); necessario presupposto è la partecipazione all'accordo simulatorio non soltanto

sentenza in commento – "*da parte dell'amministrazione fiscale che il cessionario sia a conoscenza della frode perpetrata dal dante causa e in qualche modo ne abbia tratto vantaggio o comunque vi abbia partecipato*"[32]. Si perderebbe in ciò ogni connotato dell'operazione inesistente.

Non è su questa linea la sentenza qui annotata, la quale, ai paragrafi 21 ss., valorizza profili di interposizione reale e non fittizia dei fornitori.

Il diritto alla detrazione Iva è dunque riconosciuto sia sotto il profilo della effettività degli acquisti, sia sotto il profilo dell'assenza di prova di collusione del cessionario con "*eventuali comportamenti fraudolenti*" dei cedenti (par. 25).

Ancora.

L'adozione del criterio della "consapevolezza" non solo sposta il *focus* del giudizio dall'inesistenza dell'operazione alla consapevolezza (in capo al cessionario) di frode altrui, ma comporta altresì un "affievolimento" del grado di convincimento del giudice, necessario al fine di affermare un concorso del cessionario nel comportamento fraudolento del cedente.

La Corte di Giustizia, infatti, abbassa il livello di conoscenza, sufficiente a negare il diritto alla detrazione Iva, alla mera conoscenza potenziale: "*avrebbe potuto sapere*".

In tal modo si introducono in giudizio spazi di valutazione assai ampi, diffi-

dell'interponente e dell'interposto, ma anche del terzo contraente, la cui volontà negoziale deve, in ogni caso, essere diretta non solo a considerare la funzione meramente figurativa del contraente apparente, ma anche ad assumere diritti e obblighi nei confronti dell'interponente. Si veda anche Cass. 17 dicembre 2008, n. 29467 (in *Banca dati Big Unico*); Cass., Sez. III, 13 aprile 2007, n. 8843 (in *Repertorio annuale Giur. it*., 2007, *Simulazione nei contratti*, col. 5453); Cass., sez. trib., 21 marzo 2009, n. 6124, in *Dial. Trib*., 2009, 431 ss., cit.).

[31] La stessa sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009 (cit.), richiamata dalla sentenza in commento, afferma che la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone altresì "*la simulazione soggettiva ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulla fattura medesima*".

[32] Non si avrebbe più, dunque, un "*iter* bifasico": la prova della fittizietà oggettiva o soggettiva, e poi la prova della consapevolezza di partecipare a comportamenti fraudolenti.

Possiamo far rientrare in questa giurisprudenza la sentenza n. 9870 del 5 maggio 2011 (in *Banca dati fisconline)* secondo la quale è provata la pretesa dell'amministrazione finanziaria quando "*gli indizi sono sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa con riguardo, nel caso delle frodi carosello, all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode con danno all'erario*".

Osserva CARDILLO (*Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni "carosello"*, in *Banca dati tributaria fisconline*), commentando la sentenza *Axel Kittel*, che "*l'elemento determinante al fine di escludere il diritto a detrazione è quello soggettivo, costituito dal dolo dell'operatore*".

cilmente prevedibili; in contrasto con la tanto richiesta certezza del diritto[33].

* * *

Sempre sotto il profilo probatorio, qualora dovesse affermarsi l'impostazione soggettivistica della Corte di Giustizia quale richiamata dalla sentenza in commento, sarebbe assai arduo per il contribuente riuscire a difendersi adeguatamente.

Si deve tener conto, infatti, che vige ancora nel nostro processo tributario il divieto di prova testimoniale. È assai difficile per l'operatore economico poter dimostrare la non conoscenza di comportamenti fraudolenti altrui senza poter chiamare a testimoniare soggetti terzi (trasportatori, intermediari, spedizionieri doganali ecc.).

5. Consapevolezza della frode altrui e violazione del principio di proporzionalità

Infine, anche nel contrasto alle frodi Iva, non si può prescindere dal principio di proporzionalità[34].

Corretta applicazione di tale principio ravvisiamo nell'art. 60 *bis*, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 il quale collega la *culpa in vigilando* ad una previa

[33] Anche l'avvocato generale Poiares Maduro, nella causa Optigen (par. 41), in data 16 febbraio 2005, rilevò che l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia "*va contro il principio di certezza del diritto, che costituisce un principio generale del diritto comunitario che deve essere rispettato dagli Stati membri quando danno attuazione alla VI Direttiva*". Sulla necessità di tutelare la certezza del diritto in modo ancor più scrupoloso qualora siano in gioco norme che comportano conseguenze finanziarie per gli individui, la stessa Corte di giustizia, nella sentenza *Irlanda c. Commissione* (causa C-325/85), al par. 18, rileva che "*la normativa comunitaria deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Questa necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l'estensione degli obblighi ch'essa impone*".

In dottrina vedi DORIGO, *Frodi carosello e detraibilità dell'Iva da parte del cessionario: il difficile percorso "comunitario" della giurisprudenza della corte di Cassazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2009, I, 1259.

[34] Tale principio, in estrema sintesi, impone l'utilizzo, da parte di ogni organo pubblico (amministrazione o legislatore) della misura meno invasiva delle libertà personali al fine di raggiungere gli interessi collettivi.

Il principio di proporzionalità viene espressamente richiamato nella sentenza *Teleos* (cit.). "*Quanto al principio di proporzionalità* – si legge al par. 52 di tale sentenza – *occorre ricordare che la Corte ha già avuto modo di dichiarare* (…) *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*".

informativa del Ministro dell'Economia e delle Finanze[35].

Se il Ministro ha informato, e l'operatore economico non ne tiene conto e acquista a prezzi inferiori a quelli di mercato, è coerente e proporzionato prevedere una responsabilità del cessionario.

Del tutto diverso è il giudizio se viceversa si colleghi la responsabilità del cessionario alla mera consapevolezza della frode altrui, e se si attesti detta consapevolezza sulla mera potenzialità ("*sapeva o avrebbe potuto sapere*").

Negare il fondamentale diritto di detrazione in base ad un mero giudizio di potenziale conoscenza, non solo non ha fondamento normativo, ma privilegia in modo squilibrato la regola antifrode rispetto alla tutela della buona fede.

Questa **non può prescindere da una previa informativa del soggetto pubblico**, che è l'unico che dispone delle relative conoscenze[36].

Sarebbe dunque interessante un nuovo rinvio alla Corte di Giustizia affinché si pronunciasse sul seguente quesito: se, in ipotesi di asserite operazioni soggettivamente inesistenti, sia conforme al principio di proporzionalità negare la detrazione Iva in base all'esame, da parte del giudice nazionale, del solo stato soggettivo del cessionario, o se non sia anche necessaria una previa informativa dell'autorità pubblica sull'esistenza di fenomeni di frode in uno specifico settore di mercato.

L'art. 60 *bis*, del decreto Iva, dovrebbe essere significativo in proposito.

Giovanni Moschetti
Università di Padova

[35] "*Su proposta degli organi competenti al controllo*", aggiunge la norma.

[36] Come si desume anche dalla formulazione del citato art. 60 *bis*, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.