



Newsletter n. 3/2013

Operazioni soggettivamente inesistenti Problemi di rilevanza della “consapevolezza” e di suddivisione dei poteri

Sempre più spesso la Suprema Corte in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, richiamando sentenze della Corte di Giustizia, nega la detrazione Iva con il “creativo” “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*” di partecipare ad un meccanismo fraudolento¹.

Ci sembra che la Suprema Corte, e di conseguenza molte Corti di merito, continuino a sovrapporre due fattispecie diverse: le operazioni soggettivamente inesistenti - che sono ipotesi di simulazione relativa - con quella di c.d. “frode carosello” tramite omesso versamento Iva².

Il diritto alla detrazione Iva può essere negato nell’ipotesi di dimostrazione di inesistenza dell’operazione tra i soggetti indicati in fattura.

È necessaria, tuttavia, la prova – come riconosce ormai la Suprema Corte sia civilistica, sia tributaria – di un “accordo trilaterale simulatorio” tra interponente, interposto fittizio e reale cedente.

Spesso accade, invece, che il reale cedente neppure sia individuato.

L’omesso versamento Iva è “altra cosa”: generalmente è violazione del solo cedente che non ha nulla da spartire con l’inesistenza delle operazioni, anzi potremmo dire che l’esistenza è presupposto dell’accusa di omissione di un comportamento (evidentemente) dovuto.

Per tali fattispecie è intervenuto il nostro legislatore con l’art. 60-bis, decreto Iva, già nel 2004 (introdotto con l’art. 1, comma 386, L. 30.12.2004, n. 311), prevedendo una coobbligazione del cessionario, non già il diniego di detrazione Iva.

E ciò solo per l’ipotesi di acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato (in presenza di previo Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze).

È necessario dunque un dato oggettivo, l’acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato, per motivare una corresponsabilità dell’operatore economico.

Nessun elemento soggettivo di consapevolezza di altrui frode è previsto dall’art. 60-

¹ Riteniamo “creativo” il noto “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*” sempre più spesso utilizzato per negare la detrazione Iva, in quanto le ipotesi esaminate dalla Corte di Giustizia si riferiscono ad interposizioni reali con omesso versamento Iva, non già ad interposizioni fittizie.

² Anche nel D.Lvo 10 marzo 2000, n. 74 il reato di “dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti” (art. 2) è distinto dal reato di “omesso versamento Iva” (art. 10-ter).

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
Warszawa

REGNO UNITO
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

TAJKISTAN

TURKMENISTAN

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



bis, decreto Iva.

Questa è stata la scelta, chiara, del nostro legislatore sin dal 2004 per contrastare le ipotesi di c.d. “frodi carosello” (omesso versamento Iva di un soggetto della catena).

Altri ordinamenti vicini al nostro, come Regno Unito³, Francia⁴ e Germania⁵, hanno previsto per legge l’elemento soggettivo della consapevolezza in ipotesi di omessi versamenti Iva di un fornitore a monte. Il che denota una cultura più attenta alla “riserva di legge” e alla certezza del diritto.

* * *

Una giurisprudenza che, in mancanza di norma di legge, statuisce il diniego di detrazione Iva in caso di omesso versamento Iva per consapevolezza del cessionario, crea incertezza normativa sia per gli operatori economici, sia per i funzionari pubblici.

La certezza del diritto è uno dei fondamenti dello “Stato di diritto”.

Come per il concetto dell’«abuso del diritto», anche per le ipotesi di diniego di detrazione Iva, il legislatore tributario continua a lasciare ampi spazi di azione alla giurisprudenza, con evidenti problemi anche di divisione dei poteri.

Non solo. La scelta di combattere con tale misura (diniego di detrazione Iva), il comportamento di chi sarebbe partecipe (si noti, non sul piano dell’azione, ma su quello della mera consapevolezza) di un omesso versamento Iva di altro soggetto, pone anche problemi di conformità al principio comunitario di proporzionalità⁶.

* * *

Come può difendersi il contribuente da una giurisprudenza che si incentra sul “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*”, di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui?⁷

In attesa di un cambiamento di giurisprudenza o di chiari indirizzi parlamentari, forse il contribuente, dubbioso circa l’assolvimento degli oneri tributari da parte di fornitori e clienti, adeguandosi alla giurisprudenza comunitaria che pone il dovere di controllo in capo alla parte pubblica⁸, si vedrà obbligato a invocare la collaborazione di organi preposti al controllo, richiedendo nulla osta al commercio con determinati soggetti. La collaborazione sarebbe particolarmente importante al fine di combattere preventivamente le possibili frodi.

³ Art. 77A del *Value Addect Act*, introdotto nel 2003.

⁴ Comma 4-*bis* dell’art. 283, CGI (*Code Général des Impôts*), introdotto con la Finanziaria per il 2006.

⁵ § 25d *Umsatzsteuergesetz* (legge Iva), modificato con decorrenza 1 gennaio 2004.

⁶ *Mutatis mutandis*, viene alla mente un antico insegnamento che ben concilia certezza del diritto e proporzionalità. Nell’*Apologia di Socrate*, l’allievo Platone così riporta le parole del maestro rivolte ai giudici che lo avrebbero condannato a morte (tra l’altro) per corruzione dei giovani: “*se io corrompo i giovani senza volerlo, si tratta di una colpa involontaria che la legge non punisce con un’azione penale, ma esorta soltanto a chiamare, in privato, il colpevole e ad ammonirlo opportunamente. È chiaro che, se giustamente ammonito, io non commetterò più il mio errore involontario*”.

⁷ Peraltro, lo rammentiamo, senza la disponibilità della prova testimoniale.

⁸ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia *Mahageben* e la nostra Newsletter n. 7/2012.



In tal modo la buona fede (o non consapevolezza) del contribuente dovrebbe essere salva, ed anche il diritto alla detrazione; pena il blocco del commercio per cui è nata la Comunità Europea.

a cura di

Giovanni Moschetti