



Newsletter n. 2/2014

**Permane la posizione della Corte di Giustizia sul diniego di detrazione Iva per “consapevolezza”, seppur con maggiori garanzie in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti.**

**E permane l’incertezza del diritto sul contribuente “sentinella del fisco” e la non conformità alle norme comunitarie.**

Con la sentenza *Maks Pen EOOD* del 13 febbraio 2014 (C-18/13), relativa a fatti verificatisi in Bulgaria, la Corte di Giustizia si pronuncia nuovamente sul diniego di detrazione Iva per consapevolezza come nella risalente sentenza *Axel Kittel* del 6 luglio 2006 (C-439/04 e 440/04).

Tuttavia, diversamente dalla sentenza *Axel Kittel* (ove si trattava di operazioni reali con omesso versamento Iva), in questo caso i fatti si riferiscono ad operazioni ritenute fittizie dall’amministrazione finanziaria bulgara.

Al par. 27 la Corte di Giustizia afferma che si ha utilizzo abusivo del diritto a detrazione anche nel caso in cui “*un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un’operazione che si iscriveva in un’evasione Iva*” richiamando, a fondamento di tale impostazione, la sentenza *Bonik* (C-285/11), par. 38-39. Sentenza che a sua volta cita la sentenza *Axel Kittel* del 2006, che per prima ha affermato il diniego di detrazione Iva per “consapevolezza”.

Due sono le osservazioni che si possono compiere in relazione a tale recente sentenza.

1. Da una parte essa innova rispetto ad *Axel Kittel* sotto il profilo delle **garanzie del diritto a detrazione**. *Maks Pen* non si limita infatti a negare il diritto a detrazione per mera consapevolezza di partecipare a comportamento fraudolento altrui (come si legge nella parte finale di *Axel Kittel*). Il diniego di detrazione Iva è subordinato alla doppia condizione *a*) che il servizio sia fornito da prestatore diverso (fatto desumibile tra l’altro dalla mancanza di personale, di risorse materiali e di attivi necessari) e *b*) che il soggetto passivo fosse consapevole del comportamento fraudolento del fornitore.

Sotto questo profilo, tenuto conto che il “*diniego di detrazione per consapevolezza*” viene spesso invocato in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, la sentenza *Maks Pen* è senz’altro da salutare positivamente.

In primo luogo l’amministrazione finanziaria dovrà dimostrare la diversità del fornitore (elemento oggettivo), e solo in secondo luogo l’esistenza anche dell’elemento soggettivo.

2. La seconda osservazione riguarda il **rapporto tra sentenze della Corte di Giustizia e fonti primarie del diritto comunitario**.

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



Ci sembra evidente che la sentenza *Maks Pen* sia applicazione pedissequa del diniego di detrazione per “consapevolezza” creata dalla sentenza *Axel Kittel*. Questa è infatti richiamata dalla sentenza *Bonik* che è più volte citata da *Maks Pen*. La sentenza *Bonik* è altresì richiamata ancor più di recente dalla sentenza *Firin OOD* del 13 marzo 2014 (par. 40-42-44-45)

In relazione a tali richiami di sentenze precedenti, ed in mancanza di un testo normativo a fondamento della previsione di tale misura antifrode, sembrerebbe di appartenere ad un ordinamento di *common law* ove regna il principio dello *stare decisis*.

Ma nel nostro ordinamento regna ancora, per scelta costituzionale, il principio di legalità.

\* \* \*

Le sentenze della Corte di Giustizia forniscono comunque utili spunti di riflessione.

Il giudice della sentenza *Maks Pen* è conscio della necessità che il diritto comunitario si fondi sulle fonti primarie (Trattato, Direttive e Regolamenti).

Si legge al par. 36 di tale pronuncia che “*il giudice nazionale è tenuto a interpretare il diritto interno quanto più possibile alla luce del testo e dello scopo della direttiva...*”

Dal testo della Sesta Direttiva, come pure della Direttiva del 2006, non si desume affatto un principio di diniego di detrazione fondato su un elemento soggettivo. Al contrario si desume che le deroghe alla direttiva spettano agli Stati membri<sup>1</sup>, *ergo* con intervento parlamentare.

Il giudice della sentenza *Firin OOD*, al par. 29, ha affermato in modo chiaro che il ricorso alla Corte di Giustizia è “*strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi di interpretazione del diritto dell’Unione loro necessari per risolvere la controversia che essi sono chiamati a dirimere*”.

Permane dunque, in capo al giudice nazionale, il dovere di rispettare il dettato normativo, ed *in primis* il principio di legalità.

a cura di

Giovanni Moschetti

---

<sup>1</sup> Ad esempio l’art. 27, n.1, della Sesta Direttiva prevede che “*il Consiglio, deliberando all’unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga alla presente Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali*”.