

IVA

Il diritto di rivalsa dell'IVA accertata per le operazioni fraudolente

di **Marco Peirolo**

L'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 è stato riformulato dall'art. 93 del D.L. n. 1/2012, consentendo al fornitore il diritto di rivalersi nei confronti del cliente dell'imposta o della maggiore imposta pagata a seguito di accertamento o rettifica; la modifica normativa è **diretta a garantire il rispetto del principio di neutralità**, come si evince dalla recente sentenza GST – Sarviz, di cui alla causa C-111/14 del 23 aprile 2015.

Andrebbe, però, chiarito se il diritto di rivalsa sia esercitabile nel caso in cui il fornitore abbia partecipato **consapevolmente** ad una frode; secondo il costante orientamento giurisprudenziale, ciò si verifica non solo quando l'evasione d'imposta è commessa dallo stesso operatore, ma anche quando quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi, ad un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni.

La norma in questione, infatti, non pone alcun limite in ordine alla **natura della violazione** dalla quale sia scaturita la pretesa erariale, sicché ben si potrebbe considerare che nel perimetro applicativo della disposizione rientrino non soltanto le operazioni originariamente fatturate con un'aliquota inferiore a quella corretta, ma anche tutte quelle operazioni rispetto alle quali l'imposta non sia stata applicata perché qualificate (indebitamente) come esenti, non imponibili, non soggette o perché effettuate in evasione d'imposta.

La sentenza Italmoda, pronunciata dalla Corte di giustizia in merito alla causa C-131/13 del 18 dicembre 2014, ha messo in luce la **portata extraterritoriale degli effetti delle frodi in ambito IVA**, stabilendo che il soggetto partecipante ad una frode non ha diritto né alla detrazione dell'imposta assolta in sede di acquisto, né alla non imponibilità della cessione dei beni inviati al cliente di altro Paese membro dell'Unione europea.

Limitatamente agli effetti della frode sull'operazione realizzata a valle, i giudici comunitari, già nella sentenza di cui alla causa C-285/09 del 7 dicembre 2010, avevano dovuto stabilire se la cessione intracomunitaria mantenesse la detassazione nel Paese di origine nel caso in cui il fornitore, al fine di consentire l'evasione dell'imposta nel Paese di destinazione, avesse nascosto la vera identità dei cessionari, intestando le fatture a soggetti fittizi.

È noto che le nozioni di "cessione intracomunitaria" e di "acquisto intracomunitario" hanno **carattere obiettivo** e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi. In base all'art. 131 della Direttiva n. 2006/112/CE, spetta agli Stati membri fissare le condizioni alle quali le cessioni intracomunitarie sono esentate per

assicurare una corretta e semplice applicazione della detassazione e, al tempo stesso, per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. Nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono tuttavia rispettare i **principi generali del diritto** che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento.

Nella sentenza di cui alla causa C-285/09, la Corte UE ha osservato che *“il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi”*, siccome *“(i)l diniego dell'esenzione in caso di inosservanza di un obbligo previsto dal diritto nazionale, nella specie l'obbligo di identificare l'acquirente destinatario della cessione intracomunitaria, dispiega (...) un effetto deterrente finalizzato a garantire che detto obbligo sia effettivo e a prevenire frodi e evasioni fiscali”*.

Di conseguenza, *“in condizioni come quelle presenti nella causa principale, lo Stato membro di partenza della cessione intracomunitaria può rifiutare l'applicazione dell'esenzione (...) perseguendo l'obiettivo di assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e di prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale od abuso”*; inoltre, *“in casi particolari in cui siano presenti valide ragioni per ritenere che l'acquisto intracomunitario corrispondente alla cessione de quo, nonostante la reciproca assistenza e la cooperazione amministrativa tra le autorità tributarie degli Stati membri coinvolti, possa sfuggire al pagamento dell'IVA nello Stato membro di destinazione, lo Stato membro di partenza è tenuto, in linea di massima, a negare l'esenzione a favore del fornitore di beni e ad obbligare quest'ultimo ad assolvere l'imposta a posteriori, onde evitare che l'operazione in questione sfugga a qualsiasi imposizione fiscale”*.

Questa conclusione, sottolineano i giudici comunitari, **“non è rimessa in discussione dai principi di neutralità fiscale o di certezza del diritto, né da quello di tutela del legittimo affidamento. Tali principi, infatti, non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune IVA”**.

In definitiva, dalle indicazioni della Corte di giustizia si desume che il diritto di rivalsa è **escluso per le operazioni fraudolente**, quand'anche – come ricordato – la riformulazione dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 sia stata operata proprio al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità, la cui tutela – secondo il richiamato orientamento giurisprudenziale – viene meno quando le operazioni contestate hanno carattere fraudolento.

Resta inteso che spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare *“gli elementi oggettivi che consentano di concludere che il soggetto passivo **sapesse o dovesse sapere** che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si collocava in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto **a monte o a valle** nella catena di cessioni”* (Corte di giustizia, 13 marzo 2014, causa C-107/13).