

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti: la posizione della Corte Ue

di Luca Procopio

Sulla detrazione dell'Iva nell'ambito di **operazioni soggettivamente inesistenti** sussiste un netto contrasto tra il diritto unionale plasmato dalla **Corte di Giustizia dell'Unione europea** e il "diritto vivente" elaborato dalla Corte di Cassazione.

Fermo restando che entrambe le Corti subordinano la **negazione del diritto alla detrazione dell'Iva** alla condizione che l'**Autorità fiscale provi**, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto acquirente **era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza che i propri acquisti si inserivano in un'evasione o frode Iva** perpetrata dal soggetto emittente la fattura, la distanza tra la posizione assunta dalla **Corte di Cassazione** e i **principi enunciati dalla CGUE** si appalesa sui **contenuti della prova** anzidetta, che, ove assolta, imporrebbe al contribuente cessionario di fornire la **prova contraria** sulla propria condizione soggettiva di "**buona fede**".

I **giudici unionali**, nel rifiutare un sistema di **responsabilità oggettiva** in capo al soggetto acquirente (che **viola il principio di proporzionalità**), ritengono che gli **elementi di fatto** di seguito indicati **non siano sufficienti per provare** che il medesimo **acquirente** sapesse o avrebbe dovuto sapere dell'evasione Iva perpetrata dal soggetto emittente la fattura:

- a) il **mancato possesso da parte del soggetto fatturante della licenza di imprenditore individuale o di un numero di partita Iva** (cfr.: sentenze 22.10.2015, [causa C-277/14](#), PPUH Stehcemp; sentenza 06.09.2012, [causa C-324/11](#), Tóth e 6.2012, [cause riunite C-80/11 e C-142/11](#), Mahagében e Dávid);
- b) l'**impossibilità di indentificare il vero fornitore** del bene o del servizio fatturato e la circostanza che il soggetto fatturante deve considerarsi **sostanzialmente inesistente** (cfr. la già citata sentenza PPUH Stehcemp) o, comunque, **privò degli attivi, delle risorse personali e delle strutture materiali** necessari all'effettuazione dell'operazione indicata in fattura o, ancora, non in grado di fornire i beni oggetto della compravendita (cfr.: citata sentenza PPUH Stehcemp; **sentenza 13.2.2014**, [causa C-18/13](#), Maks Pen EOOD; **ordinanza 6.2.2014**, **causa C-33/13**, Jagielo; **sentenza 18.7.2013**, [causa C-78/12](#), «Evita-K»; **sentenza 31.1.2013**, [causa C-642/11](#), Stroy trans; già citata sentenza Tóth e già sentenza Mahagében e Dávid);
- c) l'**omesso adempimento** da parte del soggetto emittente la fattura dei propri **obblighi di dichiarazione e di versamento dell'Iva** (cfr.: sentenze PPUH Stehcemp, Evita-k, Tóth e Mahagében e Dávid);

d) il mancato possesso da parte del **soggetto Iva acquirente** di documenti che attestano il soddisfacimento da parte del soggetto fatturante degli elementi o circostanze indicate nelle precedenti lettere (cfr.: sentenze *PPUH Stehcemp*, *Evita-k*, *Tóth e Mahagében e Dávid*). Ciò in quanto l'Autorità fiscale nazionale «**non può tuttavia esigere** [...] che detto soggetto passivo, **verifichi che l'emittente della fattura** correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto **disponesse dei beni** di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri **obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva**» (sentenze *PPUH Stehcemp*, *Jagiello*, «*Evita-K*» e *Stroy trans*).

È evidente, quindi, che per la CGUE **la prova che il soggetto acquirente era consapevole o avrebbe dovuto essere consapevole dell'inesistenza soggettiva dell'operazione di acquisto**, utilizzando l'ordinaria diligenza dell'operatore economico avveduto, **non può esaurirsi alla sola prospettazione di quegli elementi di fatto** da cui presumere che il fatturante non sia stato l'effettivo fornitore, dovendo l'Autorità fiscale nazionale indicare **anche** quali indizi ricorrevano nella fattispecie concreta in esame che avrebbero dovuto far **sospettare il soggetto acquirente** dell'inesistenza sostanziale del soggetto "fatturante" o dell'assenza presso di esso degli **attivi**, delle **risorse personali** e delle **strutture materiali necessarie** all'effettuazione della fornitura di beni o servizi richiesti.

Viceversa, la **consolidata giurisprudenza** di legittimità ritiene che l'Agenzia delle entrate possa assolvere il proprio **onere probatorio** dimostrando (anche sulla base di **presunzioni semplici gravi, precise e concordanti**) l'**inidoneità del soggetto "fatturante"** a fornire i servizi o i beni richiesti, in quanto **privò di idonea dotazione personale e strumentale**.

Tale elemento oggettivo sarebbe sufficiente in quanto «*l'immediatezza dei rapporti fra l'emittente ed il destinatario della fattura è forte indice oggettivo capace di escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'Iva a soggetto non legittimato alla rivalsa*», con la conseguenza che **toccherà al soggetto acquirente**, al fine di **non perdere il diritto alla detrazione**, «*provare [...] di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri*» ([Cass. n. 2398/2018](#). Nello stesso senso si vedano, tra le tantissime, le seguenti pronunce: [Cassazione nn. 8846/2019, 3591/21019, 2565/2019, 17173/2018, 17161/2018, 10001/2018, 3473/2018, 30559/2017, 19419/2015, 25779/2014 e 15331/2014](#)).

Fuori dal coro si collocano, a quanto costa a chi scrive, l'[ordinanza n. 23166 del 04.10.2017](#), la [sentenza n. 967 del 20.01.2016](#), e, soprattutto, l'[ordinanza n. 10649 del 04.05.2018](#), emesse dalla **Sezione Tributaria**.

Se nelle prime **due pronunce**, il Supremo Collegio, in aggiunta a quanto appena sopra riportato, sembra richiedere all'Agenzia delle entrate **anche la prova che il soggetto acquirente abbia avuto rapporti diretti con l'effettivo fornitore**; nella citata [ordinanza n. 10649 del 04.05.2018](#), vengono esplicitamente richiamati i **principi di diritto enunciati dalla CGUE** nella sentenza *PPUH Stehcemp*, giungendosi ad affermare che «*l'onere probatorio che si richiede all'Amministrazione finanziaria [...] non è solo quello di dimostrare che il soggetto interposto [cioè*

il soggetto fatturante] è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata [...] ma anche quello di provare [...] **la consapevolezza di essa, da parte del contribuente».**

Nel concludere, chi scrive auspica che la nostra giurisprudenza di legittimità possa il prima possibile **recepire compiutamente i principi enunciati dalla CGUE** sull'esercizio del **diritto alla detrazione dell'Iva nell'ambito di operazioni soggettivamente inesistenti**, non fosse altro per l'obbligo del giudice nazionale, in ossequio all'**articolo 4, comma 3, del Trattato sull'Unione europea**, alla **Dichiarazione n. 17 allegata al TUE** e all'**articolo 11 Cost.**, di garantire la **piena ed effettiva attuazione del diritto dell'Unione europea**.

Seminario di specializzazione

GLI ILLECITI SOCIETARI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)