

# CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

## SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE LAZIO

Venerdì 4 aprile 2014

OPERAZIONI INESISTENTI E FRODI “CAROSELLO” CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALL’IVA

di Livia Salvini

### Schema di relazione

#### **A. Operazioni inesistenti.**

##### **1. Riferimenti normativi.**

Le operazioni inesistenti sono disciplinate nell’art. 21, settimo comma, d.p.r. n. 633/1972 <sup>(1)</sup>, in base al quale *“Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicati in misura superiore a quella reale, l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

Più lapidaria, come sempre, la Direttiva IVA (112/2006/CE) che, nell’art. 203, dispone

---

<sup>1</sup> Nel prosieguo, gli articoli citati senza ulteriori riferimenti si intendono riferiti al d.p.r. n. 633/1972.

*“L’IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura”.*

Sotto il profilo sanzionatorio, l’emissione e l’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (f.o.i.) – oltre a comportare la debenza delle sanzioni amministrative ricollegate all’(eventuale) mancato assolvimento dell’IVA sulle operazioni attive e all’indebita detrazione rispettivamente per l’emittente e per l’utilizzatore – costituiscono reati fiscali ai sensi degli artt. 2 (utilizzo) e 8 (emissione) del d. lgs. n. 74/2000, senza soglie minime di ammontare di imposta evasa.

L’art. 1, lettera a) d. lgs. cit. dà una definizione delle f.o.i. nei seguenti termini: *“per 'fatture o altri documenti per operazioni inesistenti' si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.*

In tale definizione emerge la tripartizione tra inesistenza oggettiva, inesistenza soggettiva e sovrapproduzione (o “inesistenza parziale”).

## **2. Disciplina.**

Il fatto che l’imposta sia dovuta in quanto indicata in fattura, nonostante l’inesistenza dell’operazione sottostante, è espressione del principio di documentazione che ispira il sistema dell’IVA. Ed infatti il meccanismo di applicazione dell’imposta, a partire dall’esigibilità (art. 6 ), si impernia sull’emissione e registrazione di tale documento.

Il caso di inesistenza oggettiva, al debito di imposta dell’emittente non corrisponde il diritto di detrazione da parte dell’acquirente: tale diritto spetta per gli acquisti effettuati nell’esercizio dell’attività soggetta ad imposta (art. 19, primo comma) e un effettivo acquisto naturalmente manca ove l’operazione sia in realtà inesistente.

Se spetti la detrazione nell’ipotesi di inesistenza soggettiva è questione più dubbia e non risolvibile sulla base del solo dettato normativo.

E' dibattuto, nel diritto interno, se una fattura per operazioni inesistenti possa essere oggetto di variazione in diminuzione. In effetti, la formulazione dell'art. 26, terzo comma, sembrerebbe escludere tale eventualità laddove fa riferimento ad "inesattezze" della fatturazione. Tuttavia la Corte di Giustizia (causa C-454/98 del 2000) ha affermato che la rettifica di una fattura non può essere subordinata alla buona fede dell'emittente, purché sia stato in ogni caso eliminato il rischio di perdite fiscali.

Con riferimento alle imposte sui redditi l'art. 8, comma 2, d. l. n. 16/2012 ha previsto (dando attuazione normativa ad un orientamento della Cassazione) che non concorrono in sede di rettifica alla formazione del reddito "*i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati*", afferenti cioè acquisti oggettivamente inesistenti (cfr. circ. Ag. Entrate n. 32/E del 2012).

Esplica influenza sul tema in esame anche l'art. 8, comma 1, d. l. cit., che ha riformulato l'art. 14, comma 4 *bis*, l. n. 537/1993, in tema di indeducibilità dei costi da reato. In base alla nuova e più rigorosa formulazione deve ritenersi che il costo esposto in una fattura soggettivamente inesistente sia deducibile (naturalmente ove non ostino alla deduzione ulteriori motivi – cfr. circ. cit).

In materia di f.o.i. spetta all'A.F. l'onere di provare l'inesistenza, contestando le fatture contabilizzate; infatti il contribuente soddisfa mediante il possesso delle fatture l'onere probatorio che gli fa carico con riferimento alle operazioni passive (tra le molte, Cass. n. 5406/2012, con richiami di precedenti).

### **3. Concetto di inesistenza.**

Falso materiale vs. falso ideologico.

Fattura anticipata e f.o.i. – rilevanza dell'elemento soggettivo.

Inesistenza e simulazione oggettiva e soggettiva.

## **B. Le “frodi carosello”.**

### **1. Nozione.**

Con questa espressione, di carattere giornalistico più che tecnico, è definita una serie di operazioni commerciali che coinvolgono più soggetti passivi, spesso con sede in diversi Paesi comunitari, nell'ambito della quale almeno uno dei soggetti si rende fraudolentemente evasore dell'imposta, al fine di consentire ad uno o più soggetti della catena di detrarre un'IVA mai versata all'erario. L'evasione può avvenire tanto con riferimento all'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario, sia con riferimento all'IVA dovuta su un'operazione interna. Tipicamente – ma non necessariamente – l'evasione dell'IVA è realizzata da un *missing trader*, ovvero da un soggetto privo di reale consistenza commerciale/patrimoniale. Di frequente nella catena di operazioni è inserito un operatore commerciale “reale” (c.d. *buffer*) e spesso del tutto estraneo al meccanismo frodatario il quale, proprio per la sua effettiva esistenza, è spesso l'unico soggetto sottoposto ad accertamento da parte dell'A.F., la quale intende recuperare nei suoi confronti l'imposta evasa da altri.

### **2. Rimedi normativi.**

Il legislatore ha, nel tempo, adottato due diverse misure di contrasto a questo fenomeno, peraltro ambedue di ambito limitato:

- l'art. 60 *bis*, che prevede la solidarietà nel pagamento dell'imposta, a determinate condizioni, tra cedente e cessionario soggetto passivo;
- l'art. 17, sesto comma, in materia di *reverse charge* interno.

### **3. L'elemento soggettivo nella giurisprudenza.**

Il fatto che normalmente l'attività di accertamento dell'A.F. si rivolga (anche se non esclusivamente) nei confronti del soggetto “reale” coinvolto suo malgrado nella frode (cioè del soggetto che ha pagato regolarmente in via rivalsa l'IVA al suo fornitore ed al quale viene negata la

relativa detrazione a causa del fatto che altri, nella catena di operazioni commerciali, ha evaso l'imposta) ha posto fin dall'inizio il problema della rilevanza della sua consapevolezza ai fini del disconoscimento del diritto di detrazione.

In proposito, l'orientamento della Corte di Giustizia prima e della Corte di Cassazione poi è estremamente rigoroso: si richiede infatti nella sostanza al contribuente una diabolica prova di assoluta ignoranza dell'esistenza della frode, tale da vincere una contraria automatica presunzione di coinvolgimento, tale da sfociare in una sorta di responsabilità oggettiva.

Per quanto concerne in particolare la giurisprudenza comunitaria, è il caso preliminarmente di rilevare che, in termini generali, il diritto di detrazione e quindi la neutralità dell'imposta, quale elemento fondante dell'IVA, vanno salvaguardati per ogni attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività.

In questo contesto si inserisce la sentenza *Optigen* (cause C-354/03 *et a.* del 2006) la quale afferma, esaminando per la prima volta una fattispecie di "frode carosello" il principio secondo cui *"il diritto di un soggetto passivo ... di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo sia inficiata da frode all'IVA"*.

Pertanto il diritto di detrazione perde le sue caratteristiche di certezza *"per dipendere dall'evanescente concetto di conoscibilità della frode altrui"* (GIOVANARDI, *Le frodi IVA*, Torino 2013, 92).

Peraltro, come specificato nelle più recenti sentenze, *"spetta all'A.F. dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte della catena di fornitura"*; inoltre l'A.F. non può pretendere di trasferire sui soggetti passivi i propri compiti di controllo (cause C-80/11 e C-142/11 del 2012).

Nella giurisprudenza interna di legittimità si assiste ad una sovrapposizione tra le questioni

relative alle frodi carousel e alla inesistenza soggettiva. La Cassazione fa infatti derivare dalla semplice non corrispondenza tra cedente effettivo e fornitore che emette la fattura la indetraibilità dell'IVA sull'acquisto.

In alcune sentenze più recenti si afferma tuttavia la rilevanza dell'elemento soggettivo, sostanzialmente negli stessi termini della giurisprudenza comunitaria (tra le altre Cass. nn. 1364/2011, 16556/2012, 18009/2012).