

## **Il contrasto alle frodi Iva tra interesse fiscale e principio di neutralità (1)**

Sommario: 1. Premessa di carattere logico-definitorio. 2. La consapevolezza della frode altrui quale circostanza che giustifica il disconoscimento del diritto alla detrazione. 3. Moltiplicazione della richiesta dell'Iva evasa: criticità del fenomeno. 4. L'art. 60 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 quale norma volta a facilitare l'azione di contrasto alle frodi Iva, per effetto della responsabilità solidale del cessionario e della difficoltà/impossibilità di fornire la prova contraria. 5. La prima possibilità: l'art. 60 bis come norma che opera <<in aggiunta>> rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione dispone. Nessun effetto quindi in termini di attenuazione del descritto effetto moltiplicativo. 6. La seconda possibilità: l'art. 60 bis come norma volta ad ottenere risultato analogo a quello che si raggiunge disconoscendo il diritto alla detrazione in capo al cessionario. La norma impedisce all'Amministrazione di chiedere l'imposta sul valore aggiunto ai soggetti che si pongano a valle del cessionario che abbia acquistato da *missing trader*. 7. Considerazioni riepilogative in merito alla problematica della moltiplicazione della richiesta dell'Iva.

### *1. Premessa di carattere logico-definitorio.*

Lo studio delle frodi Iva richiede un preliminare lavoro logico-definitorio, giacché, altrimenti, i concetti sbiadiscono al pari delle soluzioni al problema giuridico-interpretativo che esse pongono, e cioè a dire il temperamento tra l'interesse fiscale alla repressione dell'odioso fenomeno e le esigenze di tutela dei diritti del cittadino-contribuente che si veda contestare il coinvolgimento in un meccanismo fraudolento.

La domanda a cui occorre rispondere, in questa prospettiva, attiene ai caratteri qualificanti della fattispecie: quali sono le condizioni che debbono sussistere perché possa dirsi che una frode si sia concretizzata?

Ebbene, mi sembra di poter dire con sicurezza che si assiste ad una frode Iva in tutti i casi in cui:

- il cedente non abbia versato l'imposta contemporaneamente detratta dal cessionario;
- il cedente sia un soggetto, normalmente privo di consistenza patrimoniale, interposto all'unico scopo di consentire al <<sistema fraudolento>> di incamerare l'Iva detratta dal cessionario, con conseguente illecito vantaggio, diretto, nel caso di spartizione dell'imposta tra i vari operatori che intervengono nella filiera, indiretto, nell'evenienza in cui, per effetto del mancato versamento dell'imposta, il successivo o i successivi acquirenti riescano a contare su un prezzo di vendita particolarmente concorrenziale.

Non basta quindi il mancato versamento dell'Iva cui si accompagna l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario. Occorre l'interposizione dell'operatore fittizio, il c.d. *missing trader* (o cartiera), di talché non può non prendersi atto che la frode Iva richiede che l'operazione di acquisto sia anche inesistente dal lato

---

(1) Il presente lavoro, che fa da base alla relazione al convegno del CPGT di Trento del 7 dicembre 2012, sarà, con l'aggiunta di modifiche, note ed integrazioni, oggetto di prossima pubblicazione.

soggettivo. Essa, in altri termini, presuppone un accordo trilatero o, quanto meno, come si vedrà, la consapevolezza da parte dell'acquirente del fatto che, in realtà, essa proviene da un soggetto diverso rispetto a quello che appare, a questo punto solo formalmente, come cedente.

In altri termini, le frodi sfruttano il principio della neutralità, cui sono funzionali l'obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione: il vantaggio fraudolento consegue alla rottura del nesso tra imposta a debito, che non viene volutamente versata, ed imposta a credito, che invece viene normalmente detratta. Si tratta di fattispecie autonoma dal punto di vista concettuale perché la fattispecie trova compiuta spiegazione all'interno del sistema dell'Iva, imposta che si connota per la dissociazione tra chi paga e chi resta economicamente inciso dal peso del prelievo.

Lo stesso non può dirsi per gli altri meccanismi fraudolenti, primi fra tutti quelli in cui il contribuente faccia ricorso a fatture oggettivamente fittizie: in quei casi, infatti, gli operatori mirano solitamente (ed innanzitutto) a garantire all'acquirente un risparmio dal lato delle imposte dirette (e dell'Irap), tanto che, normalmente, all'emittente le fatture oggettivamente inesistenti vengono corrisposti l'Iva, che andrà poi versata, e un compenso per l'emissione della fattura falsa (2).

Né si dica, a confutazione di quanto testé detto, che l'emissione di fatture oggettivamente inesistenti potrebbe, in determinate situazioni, essere finalizzata unicamente ad evitare il versamento dell'Iva: si pensi al caso in cui l'emittente le fatture abbia un rilevante credito Iva (e sia in perdita ovvero disponga di perdite pregresse) e l'utilizzatore sia invece a debito di Iva, con la conseguenza che la fattura falsa (dal lato oggettivo) consente al cessionario-committente di non versare l'imposta che altrimenti avrebbe dovuto corrispondere all'erario, senza che per questo il cedente debba versare l'Ires o l'Irpef. Ed invero, questi meccanismi non sono assimilabili alle frodi Iva perché non si assiste, nelle descritte fattispecie, ad una vera e propria evasione dell'Iva: all'imposta portata in detrazione dall'utilizzatore fa da *pendant* la riduzione del credito Iva in capo all'emittente. Ovviamente, trattandosi di operazioni inesistenti dal lato oggettivo, l'Amministrazione potrà comunque disconoscere il diritto alla detrazione in capo all'acquirente; meno certo è che si possa pretendere il pagamento dell'Iva addebitata in capo al cedente-prestatore, giacché, essendo stata quell'Iva regolarmente contabilizzata riducendo il credito, a tanto si riuscirebbe ad arrivare solamente a patto di configurare l'imposta sulle fatture inesistenti in emissione come una sorta di Iva <<fuori conto>>. Non può sfuggire, in ogni caso, che il pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo dovrebbe determinare il ripristino del credito originario, con conseguente neutralizzazione, se si prescinde dall'applicazione delle sanzioni, degli effetti del recupero.

---

(2) Con ciò non si intende sostenere che la fattispecie <<fatture per operazioni oggettivamente inesistenti>> non si possa accompagnare anche all'evasione dell'Iva. È infatti possibile che l'emittente non versi l'imposta sul valore aggiunto. Quel che si intende dire è che l'utilizzo di tali fatture è normalmente finalizzato a consentire all'utilizzatore l'evasione delle imposte dirette e dell'Irap. Il che non avviene nelle frodi Iva, laddove la fattispecie fraudolenta trova esclusiva spiegazione all'interno del sistema Iva.

Pacificamente non riconducibili alle frodi sono invece quelle fattispecie in cui un determinato soggetto anticipa, a fronte di operazioni che saranno effettivamente svolte, l'emissione della fattura (e, quindi, il momento impositivo ai sensi dell'art. 6 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633), così posticipando nel tempo il pagamento dell'Iva (e.g., l'anticipazione della fattura sui canoni di locazione fino al termine del contratto nel caso in cui il locatore sia a credito di Iva, il locatario no). Si potrebbe ipotizzare, in prima battuta, che tali operazioni siano poste in violazione del divieto di abuso del diritto: a ben vedere, tuttavia, l'azione antiabusiva richiede, necessariamente, l'individuazione dell'illecito vantaggio fiscale, che nel caso di specie non sussiste, dato che l'Iva a credito in capo all'acquirente coincide esattamente con l'Iva a debito in capo al cedente-prestatore. In altri termini, il vantaggio, nella situazione ipotizzata e per quel che concerne l'Iva, non è fiscale (non c'è alcun risparmio di imposta), ma tutt'al più finanziario, nel senso che grazie all'anticipazione della fatturazione si pospone nel tempo il versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Allo stesso modo, non possono considerarsi frodi Iva quelle situazioni in cui un operatore che effettivamente ceda dei beni o effettui delle prestazioni di servizi non versi successivamente, per le più disparate ragioni, l'imposta sul valore aggiunto per cui è stata esercitata la rivalsa.

In definitiva e riepilogando, occorre distinguere tra:

- le frodi Iva, e cioè a dire quei meccanismi che mirano esclusivamente all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto grazie all'interposizione di un soggetto privo di consistenza patrimoniale che non versi il tributo portato in detrazione dall'acquirente (l'operazione di acquisto è dunque fittizia dal punto di vista soggettivo);
- gli altri tipi di frode, che, connettendosi normalmente all'emissione di fatture oggettivamente inesistenti, sono finalizzate all'evasione delle imposte dirette e dell'Irap;
- le fattispecie che, pur caratterizzandosi per il mancato versamento dell'Iva da parte del cedente o per l'anticipazione della fatturazione di operazioni che realmente saranno effettuate allo scopo di posticipare il versamento del tributo sul valore aggiunto, non hanno connotati fraudolenti.

2. *La consapevolezza della frode altrui quale circostanza che giustifica il disconoscimento del diritto alla detrazione.*

Se il problema giuridico-interpretativo che le frodi pongono attiene, lo si è già detto, al contemperamento tra l'interesse fiscale alla repressione del fenomeno e le esigenze di tutela dei diritti del contribuente che si veda contestare il coinvolgimento nella frode, allora non vi è dubbio che il profilo su cui occorre in primo luogo soffermarsi è quello della prova.

A tal fine, non si può che fare riferimento alla più recente giurisprudenza comunitaria, e, più precisamente, alla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11.

La causa C-80/11 riguardava il disconoscimento della detrazione dell'Iva in capo da una società ungherese che aveva acquistato dei tronchi di acacia da un operatore che non versava l'Iva (si trattava quindi di una cartiera), non forniva alcun documento giustificativo delle transazioni (quali buoni di consegna), non disponeva del quantitativo dei beni indicati nelle fatture oggetto di contestazione, non disponeva di mezzi per eseguire il trasporto e non aveva fornito documenti attestanti che la consegna era stata eseguita da altro soggetto.

Il Giudice ungherese, chiamato a decidere sulla controversia, aveva rimesso la questione alla Corte di Giustizia Europea chiedendo:

*<<1) Se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che un soggetto passivo che soddisfi tutte le condizioni sostanziali per la detrazione dell'IVA, conformemente alla direttiva in parola, possa essere privato del suo diritto a detrazione da una normativa o una prassi nazionale che vieta la detrazione dell'IVA pagata in occasione dell'acquisto di beni qualora l'unica prova atta a dimostrare che la cessione dei beni è stata effettivamente realizzata sia la fattura quale documento facente fede, ma il soggetto passivo non disponga di documenti provenienti dall'emittente della fattura idonei a dimostrare che quest'ultimo disponeva di detti beni, che era in grado di fornirli e che ha adempiuto i suoi obblighi di dichiarazione. Se lo Stato membro possa imporre, in forza dell'articolo 273 della suddetta direttiva, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni, che il destinatario della fattura disponga di altri documenti atti a provare che l'emittente della fattura disponeva dei beni di cui trattasi e che questi ultimi sono stati forniti o trasportati a favore del destinatario della fattura.*

*2) Se la nozione di "dovuta diligenza", prevista all'articolo 44, paragrafo 5, della legge [sull']IVA, sia compatibile con i principi di neutralità e di proporzionalità, riconosciuti in diverse occasioni dalla Corte (...) in merito all'applicazione della direttiva [2006/112], riguardo alla quale l'amministrazione fiscale e la costante giurisprudenza hanno disposto che il destinatario della fattura deve accertarsi del fatto che l'emittente di quest'ultima sia soggetto passivo dell'imposta, che abbia registrato contabilmente i beni, che disponga delle fatture di acquisto dei medesimi e che abbia adempiuto i suoi obblighi in termini di dichiarazione e di pagamento dell'IVA;*

*3) Se gli articoli 167 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112, (...) debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa o a una prassi nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione alla condizione che il soggetto passivo destinatario della fattura dimostri che la società emittente della fattura ha agito in modo conforme al diritto>>.*

La Corte è stata, quindi, chiamata ad esprimersi sul seguente quesito: <<se gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'IVA di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi subfornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri che il soggetto passivo interessato fosse a conoscenza di tale comportamento irregolare o che vi abbia contribuito egli stesso>>.

I Giudici comunitari si sono così espressi sulla questione:

- <<40 È irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v. ordinanza del 3 marzo 2004, *Transport Service*, C-395/02, Racc. pag. I-1991, punto 26; sentenze del 12 gennaio 2006, *Optigen e a.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punto 54, nonché *Kittel e Recolta Recycling*, cit., punto 49)>>;
- <<42 ... è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v., in tal senso, sentenze *Fini H*, cit., punti 33 e 34; *Kittel e Recolta Recycling*, cit., punto 55, nonché del 29 marzo 2012, *Véleclair*, C-414/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 32)>>;
- <<45 ..., è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte>>;
- <<47 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze citate *Optigen e a.*, punti 52 e 55, nonché *Kittel e Recolta Recycling*, punti 45, 46 e 60)>>;

- *<<49 Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale 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 nella catena di fornitura>>.*

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha quindi sancito chiaramente che, in tema di frodi in materia di Iva, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, il coinvolgimento del soggetto nei cui confronti si intende disconoscere la detrazione dell'imposta.

Viene meno dunque ogni dubbio in merito alla ripartizione dell'*onus probandi*: è l'Ufficio a dover fornire la prova del coinvolgimento dell'acquirente ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione, e ciò sulla base di elementi che, quand'anche presuntivi, siano consistenti (*id est*, gravi, precisi e concordanti) nella loro attitudine indiziante. Si tratta di affermazione importante, ma meno rivoluzionaria di quel che sembri, dato che anche le sentenze della Corte di Cassazione italiana sono in realtà nel senso che spetta pur sempre all'Amministrazione individuare gli elementi, anche di carattere presuntivo, che darebbero dimostrazione del coinvolgimento: se questi elementi non sono in grado di assurgere al rango di presunzioni gravi, precise e concordanti, non si pone nemmeno un problema di inversione dell'onere della prova, diversamente, invece, se gli elementi riescono ad assurgere al rango di presunzione qualificata.

Il carattere innovativo della sentenza della Corte non attiene al problema della ripartizione dell'onere probatorio, quanto piuttosto alle caratteristiche di quegli elementi oggettivi, la cui esistenza dovrebbe consentire all'Amministrazione di disconoscere il diritto alla detrazione in ragione del fatto che essi darebbero dimostrazione che l'acquirente la merce sapeva o non avrebbe potuto non sapere di inserirsi all'interno di una catena fraudolenta.

Ed invero, si legge nella sentenza che *<<qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità>>*. Tuttavia, continua la Corte, *<<l'Amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e a si servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e che sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o dall'altro lato, che il*

*suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo>>, e ciò in quanto, sul punto la Corte è categorica, <<spetta ... alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di Iva nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni>>.*

Di qui le conclusioni: <<gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, ...>>.

Per dare la prova della consapevolezza della frode altrui non sono quindi sufficienti le argomentazioni che in moltissime situazioni l'Amministrazione ha ritenuto sufficienti per dare la prova della consapevolezza e, quindi, del coinvolgimento: non sono elementi oggettivi idonei a supportare il disconoscimento del diritto alla detrazione l'assenza di struttura in capo all'emittente, il fatto che costui non disponesse dei beni, il fatto che costui non fosse in grado di fornirli, il fatto che costui non abbia adempiuto ai propri obblighi fiscali (tra cui va considerato anche quello dell'apertura di una propria posizione Iva).

Il tutto con relevantissime conseguenze.

In primo luogo, va evidenziato che se il non aver avuto a disposizione la merce ceduta, il non aver fornito alcun documento giustificativo delle transazioni (quali buoni di consegna), il non disporre del quantitativo dei beni indicati nelle fatture oggetto di contestazione, il non disporre di mezzi per eseguire il trasporto e il non aver fornito documenti attestanti che la consegna era stata eseguita da altro soggetto non sono stati ritenuti dalla Corte di Giustizia elementi tali da consentire di presumere la consapevolezza dell'acquirente, tanto più a ciò si dovrà giungere in tutti i casi in cui la società nei cui confronti si è operato il disconoscimento del diritto alla detrazione abbia acquistato da operatore effettivo (e non da cartiera) che disponga o possa disporre dei beni ceduti e che adempia regolarmente ai propri obblighi fiscali.

In secondo luogo, va segnalato che, se sono irrilevanti le circostanze che riguardano il cedente, possono essere considerati elementi oggettivi su cui fondare la dimostrazione di consapevolezza, in assenza di prove certe e dirette, esclusivamente quelle circostanze che rendono anomala l'operazione d'acquisto, quali, innanzitutto, il livello dei prezzi di offerta, eccessivamente basso rispetto a quello normalmente praticato sul mercato. Anche questa circostanza, tuttavia, deve essere valutata nel contesto della particolare operazione, atteso che un conto è l'acquisto a prezzi ridotti da

un soggetto di recente comparso sul mercato che poi si riveli privo di struttura, un conto è l'acquisto a prezzi particolarmente conveniente da un operatore consolidato, che potrebbe decidere di disfarsi di una partita di merce a determinate condizioni per tutta una serie di motivi per nulla riconducibili alle frodi.

In altre parole, le caratteristiche del soggetto venditore non possono di per sé considerarsi come elementi in grado di dimostrare la consapevolezza di colui che si vede disconoscere il diritto alla detrazione di essere inserito in una trama fraudolenta; quegli stessi elementi, tuttavia, in aggiunta ad altri, essenzialmente il livello dei prezzi o l'anomalia delle condizioni d'acquisto praticate, potrebbero assurgere al rango di prova valida al fine di dimostrare il coinvolgimento della società acquirente.

In definitiva, dunque, se la consapevolezza della frode altrui costituisce un ambiguo *discrimen* tra estraneità e coinvolgimento, è anche vero che la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia ha contribuito a rendere meno evanescente il concetto, chiarendo che la dimostrazione di tale stato soggettivo non può assidersi esclusivamente sulle caratteristiche del soggetto fornitore. In assenza di prove certe e dirette, dunque, la prova della consapevolezza della frode altrui deve fondarsi sull'intervenuta dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del carattere anomalo dell'operazione d'acquisto, e ciò, evidentemente, sia per i prezzi, sia per le modalità dell'acquisto (consegna dei beni, pagamenti, etc.).

### 3. *Moltiplicazione della richiesta dell'Iva evasa: criticità del fenomeno.*

La consapevolezza come elemento che dimostra il coinvolgimento può dare origine ad altro concomitante fenomeno, e cioè a dire la moltiplicazione della richiesta dell'Iva. Sulla possibilità di disconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva nel caso si dimostri che chi ha acquistato la merce fosse (o non potesse non essere) consapevole della frode altrui si fonda infatti la pretesa dell'Amministrazione di chiedere l'imposta sul valore aggiunto non solamente ad un soggetto, il c.d. interponente (*broker*), ma anche ad altri soggetti, usualmente chiamati filtri (*buffers*).

Ed invero, se nelle frodi più semplici [quelle cioè in cui ci si trova di fronte ad un cedente comunitario, ad un acquirente nazionale interposto (*missing trader*) e al regista della frode, pur sempre italiano] il recupero dell'Iva avviene una volta sola (in capo all'interponente mediante il disconoscimento del diritto alla detrazione in modo da ripristinare la situazione di neutralità), fatta salva l'applicazione dell'art. 21, co. 7, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (ma sul punto, v. *infra*), nei meccanismi più complessi si tenta di disconoscere il diritto alla detrazione non solo in capo a quest'ultimo, ma anche nei confronti dei vari filtri che si interpongono tra l'operatore effettivo e il *missing trader*.

In altre parole, se, per disconoscere il diritto alla detrazione, è sufficiente dimostrare, anche servendosi di presunzioni gravi, precise e concordanti, che l'operatore effettivo fosse o non potesse non essere consapevole della frode altrui, allora vengono

meno i limiti alla moltiplicazione della richiesta dell'Iva, con effetti sproporzionati ed eccessivi rispetto all'intento che deve muovere la finanza nella repressione delle frodi.

Il vero è, infatti, che i vantaggi che derivano dalle frodi si connettono, lo si è già detto, all'utilizzo abusivo e distorto del principio di neutralità, nel senso che grazie all'inconsistenza del *missing trader*, che non versa l'Iva, si fa saltare il nesso tra imposta detratta ed imposta versata, con conseguente perdita secca per l'erario ed arricchimento dei soggetti coinvolti nella frode, i quali, o si spartiscono direttamente l'Iva, o riescono a spuntare prezzi di acquisto fuori mercato, a loro volta conseguenza del <<sottocosto>> praticato dalla cartiera.

L'azione dell'amministrazione deve quindi tendere al ripristino del principio di neutralità, ripristino che dovrebbe avvenire in conseguenza del recupero dell'Iva detratta da parte di colui che sia risultato coinvolto nella trama fraudolenta.

Se però tale recupero avviene sia in capo all'interponente sia in capo ai filtri che si frappongono tra quest'ultimo e il *missing trader*, ecco che si va ben oltre il surricordato obiettivo, potendo accadere che l'Amministrazione recuperi, a fronte dell'effettiva evasione di Iva (pur sempre connessa al mancato versamento dell'imposta da parte di un anello della catena), somme fino a tre-quattro-cinque volte superiori rispetto a quanto non versato dal *missing trader*.

Sia chiaro, si è ben consapevoli del fatto che il sistema <<richiede>> un doppio recupero dell'Iva, in capo a chi la detrae, ma anche in capo a chi non l'ha versata in quanto soggetto che, avendo emesso una fattura falsa, deve comunque versare l'Iva in ragione della cartolarità dell'obbligazione quale risulta dall'art. 21, co. 7, del d.p.r. n. 633 del 1972, laddove si stabilisce, in ottica parasanzionatoria, che <<se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura>> (3).

---

(3) Sul fatto che dall'art. 21, co. 7, del d.p.r. n. 633 del 1972 derivi il divieto di detrazione dell'Iva in capo al destinatario della fattura per operazioni inesistenti, cfr. F. AMATUCCI, *Frodi carosello e <<consapevolezza>> del cessionario Iva*, in Riv. trim. dir. trib., 2012, p. 3. In giurisprudenza, Cass., 10 giugno 2005, n. 12353, laddove si legge che la disposizione <<da un lato incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, e, dall'altro, incide direttamente, in combinato disposto con gli artt. 19, primo comma, e 26, terzo comma, dello stesso d.P.R., anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione>>.

Il che non toglie che la funzione della norma non sia quella di ricondurre a coerenza, in presenza di fatture per operazioni inesistenti, un sistema impositivo, quello dell'Iva, che si impernia sul principio della neutralità cui sono funzionali gli strumenti della rivalsa e della detrazione (in tal senso, Cass., 26 maggio 2008, n. 13482). Per raggiungere tale scopo, infatti, è sufficiente il disconoscimento della detrazione dell'Iva in capo al destinatario della fattura falsa, a cui non dovrebbe aggiungersi la richiesta del pagamento dell'Iva anche in capo all'emittente; essa richiesta si giustifica, dunque, come si dice nel testo, in un'ottica parasanzionatoria.

Nei casi di frode carosello che non rispondono allo schema elementare, tuttavia, si va ben oltre, dato che al (tentativo di) recupero dell'Iva in capo al *missing trader* si aggiunge il disconoscimento della detrazione dell'Iva in capo all'interponente e al filtro o ai filtri, con conseguente richiesta, ad operatori effettivi, di somme ben più elevate di quelle che in realtà il meccanismo abbia consentito di evadere.

Se poi si pone mente al fatto che si tende a recuperare l'Iva anche sulle operazioni intracomunitarie in vendita nei confronti dei soggetti che siano risultati i capofila della catena, ecco che la moltiplicazione della richiesta può dare origine ad effetti finanche dirompenti: nei casi in cui l'operatore effettivo che si pone dopo il *missing trader* e uno o due filtri ceda agli operatori intracomunitari che si rivelino poi essere coloro che alimentano il <<giro>> rivendendo la merce in Italia, accade che nei confronti di costui si pretenda sia l'Iva detratta, in quanto in tesi l'acquisto sarebbe avvenuto da filtro nella consapevolezza dell'esistenza di una frode, sia l'Iva in vendita sulle cessioni agli operatori comunitari, sull'assunto che tali operazioni sarebbero inesistenti (e ciò a prescindere dal fatto che la merce sia stata effettivamente trasportata al di fuori dei confini nazionali).

Moltiplicazione della richiesta dell'Iva in capo ai diversi soggetti che si inseriscono nella trama fraudolenta e moltiplicazione della richiesta dell'Iva anche nei confronti dello stesso soggetto, qualora questi si ponga quale ultimo anello della catena, perché cede la merce al *missing trader* che alimenta nuovamente il carosello (4).

Il tutto con effetti spesso rovinosi e deflagranti nei confronti degli operatori economici, che, spesso, vedono messa a rischio la loro stessa sopravvivenza.

Non è fuori luogo chiedersi dunque se tali modalità accertative non collidano con il principio di proporzionalità, principio che è alla base della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, e, più in generale, di tutto il diritto comunitario.

Si può, nel tentativo di sanzionare i consapevoli, quasi sempre presunti, delle frodi altrui, richiedere un'Iva anche di tre, quattro, cinque volte quella effettivamente evasa?

A me sembra di no.

Per meglio dire, l'azione accertativa volta al recupero dell'Iva su tutti i <<consapevoli>> è certamente legittima, ma essa dovrebbe incontrare delle limitazioni in meccanismi giuridici che permettano di evitare l'anzidetta moltiplicazione della richiesta dell'imposta evasa: se paga uno di quelli nei cui confronti viene disconosciuto il diritto alla detrazione, ecco che gli altri operatori effettivi, accomunati a quest'ultimo

---

(4) Nella prassi la <<doppia>> richiesta dell'Iva, in acquisto e in vendita può verificarsi non solo quando l'operatore effettivo si ponga come ultimo anello della catena <<nazionale>>, cedendo a *missing traders* comunitari o nazionali. Può anche verificarsi che la cessione avvenga nei confronti di operatore effettivo che chieda la non applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c), del d.p.r. n. 633 del 1972 con dichiarazione di intento falsa: anche in questi casi, si procede al recupero dell'Iva in vendita. In alcune occasioni, l'Amministrazione ha ipotizzato che si potesse chiedere l'Iva anche al soggetto che ha ceduto la merce ad una cartiera per poi ritornarne in possesso dopo due o tre passaggi.

dalla *scientia fraudis*, dovrebbero rimanere indenni dal prelievo che si fonda sul disconoscimento del diritto alla detrazione.

Si tratta di questione mai adeguatamente approfondita da una dottrina attenta in modo quasi esclusivo all'esame delle questioni connesse al problema della prova del coinvolgimento del singolo operatore nel meccanismo fraudolento.

Eppure, è il caso di ribadirlo, non dovrebbe sfuggire che l'azione del fisco si giustifica se ed in quanto tendente al ripristino della situazione che si sarebbe verificata in assenza dell'illecito (in ciò deve ravvisarsi la proporzionalità dell'azione di recupero), e non anche quando si cerchi di estendere il perimetro dei coinvolti, allo scopo, verrebbe qualche volta da pensare, di massimizzare il gettito che l'azione di contrasto alle frodi può generare.

La tesi secondo la quale basterebbe la consapevolezza della frode altrui per procedere al recupero dell'Iva mostra da questo punto di vista tutti i suoi limiti.

In questo contesto, occorre riflettere sul ruolo dell'art. 60 bis del d.p.r. n. 633 del 1972: ci si deve chiedere, infatti, se questa norma ponga un valido argine ai discutibili tentativi di moltiplicare le richieste in nome della consapevolezza, spesso solo presunta, delle frodi altrui.

4. *L'art. 60 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 quale norma volta a facilitare l'azione di contrasto alle frodi Iva, per effetto della responsabilità solidale del cessionario e della difficoltà/impossibilità di fornire la prova contraria.*

Si è detto che l'azione di contrasto alle frodi risulta equilibrata se tende al raggiungimento di un obiettivo, quello di ripristinare il principio di neutralità, fatta salva la richiesta dell'Iva, in forza dell'art. 21, co. 7, del d.p.r. n. 633 del 1972, in capo all'emittente delle fatture inesistenti, il *missing trader*.

Si è allo stesso modo rilevato che, per evitare tale effetto, andrebbero introdotti meccanismi tendenti a garantire che l'intervenuto pagamento da parte di uno dei soggetti nei confronti dei quali si sia addivenuti al disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva obblighi l'Amministrazione a lasciare indenni gli altri che si ritengono coinvolti nella trama fraudolenta.

Meccanismi di responsabilità solidale, peraltro, che possono essere introdotti in ambito Iva ai sensi dell'art. 21, co. 3, della Sesta direttiva, il quale attribuisce agli Stati membri il potere di individuare una persona diversa dal debitore di imposta come responsabile in solido per il versamento della stessa, e che sono stati introdotti in Italia dall'art. 1, co. 386, della l. n. 311 del 2004, il quale ha introdotto nel decreto Iva l'art. 60 bis, rubricato <<Solidarietà nel pagamento dell'imposta>>.

Tale norma stabilisce che <<con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate

su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3>>.

Si tratta, ovviamente, di settori ad alto rischio di frode (5), nei confronti dei quali trova per l'appunto applicazione l'art. 60 *bis*, a mente del quale:

- a) <<in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta (co. 2);
- b) <<l'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta>> (co. 3).

Ebbene, balza subito agli occhi che la norma è stata inserita nell'ordinamento con finalità ben diverse da quelle in precedenza prefigurate: lo scopo del legislatore non era senz'altro quello di utilizzare l'introdotta responsabilità in solido in logica garantistica, allo scopo cioè di limitare il descritto fenomeno di moltiplicazione delle somme richieste a fronte dell'evasione dell'Iva in un solo passaggio commerciale, quello in cui opera la cartiera.

Quello che risulta normativizzato nell'art. 60 *bis* è infatti meccanismo che consente all'Amministrazione di sottrarsi all'onere di dare prova dell'esistenza della consapevolezza della frode altrui da parte di chi ha esercitato il diritto alla detrazione: basta il mancato versamento dell'imposta a fronte di cessioni di beni effettuate a prezzi inferiori al valore normale in settori ad alto rischio appositamente individuati dal Ministero per considerare realizzata la frode, con conseguente possibilità di pretendere il pagamento dell'imposta in capo al cessionario che abbia esercitato il diritto alla detrazione.

La norma è stata introdotta quindi allo scopo di facilitare il compito dell'Amministrazione che tenda al recupero dell'Iva, del che peraltro si trova conferma:

- nella circostanza che è sufficiente che i beni acquistati si pongano al di sotto del valore normale (concetto <<ontologicamente>> vago), per far scattare, in presenza di mancato versamento, la responsabilità in solido (in altre esperienze quale quella inglese ci si riferisce al più basso prezzo di mercato ragionevolmente praticabile per i beni ceduti), di talché deve prendersi atto che la norma potrebbe operare anche indipendentemente dalla presenza di una

---

(5) Il decreto 22 dicembre 2005 ha individuato le seguenti categorie di cessioni per le quali opera la solidarietà nel pagamento dell'Iva tra il cedente e il cessionario: a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

frode, atteso che la vendita della merce al di sotto del valore normale e il mancato versamento dell'Iva ottenuta in rivalsa non sono di per sé eventi che possono verificarsi solo in una cornice fraudolenta (si pensi al caso, tutt'altro che infrequente, purtroppo, dell'impresa in grave crisi che vende a prezzi particolarmente convenienti, comunque al di sotto del teorico valore di mercato, per far fronte alla propria situazione di crisi, salvo poi non riuscire, per lo stesso motivo, a versare l'Iva);

- nelle difficoltà che l'acquirente da chi non versa a prezzi inferiori al valore normale inevitabilmente incontra nel fornire la prova contraria, e ciò sia in ragione del fatto che il legislatore richiede che essa sia di carattere documentale e collegata a eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili, sia perché dare dimostrazione della non connessione del prezzo che sta sotto al valore normale con il mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente obbliga a dare prova della propria buona fede attraverso la dimostrazione della non sussistenza della malafede altrui.

Una norma sbilanciata a favore del fisco, dunque, tanto che non è mancato chi ha avanzato fin dall'inizio forti riserve sulla compatibilità della disposizione con il principio comunitario di proporzionalità: si è infatti rilevato, a fronte della descritta difficoltà di fornire la prova contraria, che emergerebbe chiaramente <<l'irrazionalità e la sproporzione della norma: la prova di una simile connessione [tra mancato versamento del tributo e prezzo al di sotto del valore normale] dovrebbe essere data in positivo, dall'Amministrazione finanziaria, giacché equivale a dimostrare proprio il *quid* della frode. Una prova negativa, per di più documentale, di tale connessione sembra invece una prova pressoché impossibile. Risulta infatti difficile provare la propria buona fede dimostrando l'assenza di malafede. Se la prova deve vertere, in ultima analisi, sul "non rapporto" dell'entità del corrispettivo con l'inadempimento del cedente, difficilmente il cessionario potrà limitarsi a dimostrare altri fatti che possano vincere l'implicita presunzione di "frode" che sorregge la norma. Come si è anticipato, non è ragionevole fondare la presunzione che il cessionario "sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode" sul mero concorso di due fatti distinti o potenzialmente autonomi. Non si deve dimenticare, infatti, che sulla base dell'art. 60 *bis* anche i cessionari estranei al disegno fraudolento divengono responsabili di imposta qualora non riescano a dare la prova liberatoria (e questo è forse proprio lo scopo perseguito)>>.

D'altra parte, che gli intendimenti non fossero di certo quelli di limitare la moltiplicazione della pretesa nei confronti di più di uno dei soggetti che fanno parte della catena risulta anche dal fatto che, evidentemente, il legislatore del 2005 prendeva a riferimento, in sede di stesura della disposizione, la fattispecie più semplice di frode, lo schema elementare, quella cioè che si caratterizza per la presenza di tre soggetti, l'operatore comunitario, il *missing trader* nazionale e l'interponente.

Il soggetto interposto che effettua acquisti intracomunitari in logica fraudolenta non ha infatti Iva a credito e, quindi, non versa tutta l'Iva a debito che gli acquirenti si detraggono, con la conseguenza che, qualora si faccia riferimento a tale specifica

fattispecie, di certo non si verifica alcun effetto diverso rispetto a quello di facilitare il recupero dell'imposta grazie a meccanismi di responsabilità solidale che, in ragione della difficoltà della prova contraria, tendono a divenire parasanzionatori.

La responsabilità solidale nelle frodi Iva potrebbe dunque, ma il risultato è, in questo momento dell'indagine tutt'altro che certo, assumere connotati garantistici solamente a fronte di frodi più complesse, quelle cioè in cui alla cartiera si accompagnino operatori effettivi che, assumendo il ruolo di filtro, rendono più difficile la decrittazione della trama fraudolenta.

In definitiva, la disposizione è palesemente modellata sulle esigenze dell'Amministrazione, alla quale dovrebbero riconoscersi poteri di richiesta dell'Iva in vendita a persona diversa dal cedente in tutti i casi in cui si assista, nei settori ad alto rischio appositamente individuati, al mancato versamento dell'Iva relativa a beni venduti a prezzi al di sotto del valore normale, senza che cioè la finanza sia costretta a dare dimostrazione del fatto che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere dell'esistenza di una frode.

Alla disposizione potrebbero tuttavia attribuirsi benefici effetti in capo ai contribuenti (saremmo quindi di fronte, dati gli intendimenti che hanno spinto il legislatore ad inserire nell'ordinamento l'art. 60 *bis*, ad un vero e proprio caso di eterogenesi dei fini), qualora si ritenesse che essa impedisca all'Amministrazione di richiedere di più di quello che risulta evaso in conseguenza del mancato versamento del *missing trader* cui si accompagna l'esercizio del diritto alla detrazione da parte dell'acquirente.

Qui di seguito si procede alla verifica di quella che, al momento, non è che un'ipotesi di lavoro.

5. *La prima possibilità: l'art. 60 bis come norma che opera <<in aggiunta>> rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione dispone. Nessun effetto quindi in termini di attenuazione del descritto effetto moltiplicativo.*

Per dare risposta al quesito proposto occorre interrogarsi sul ruolo dell'art. 60 *bis*.

Ed invero, la prima ipotesi è che questa disposizione operi, per così dire, in aggiunta rispetto agli ordinari poteri accertativi di cui l'Amministrazione dispone.

Se ne dovrebbe quindi dedurre che:

- l'Amministrazione, nei settori individuati, potrà procedere nei confronti del cessionario da soggetto che non ha versato l'Iva su beni ceduti al di sotto del valore normale al recupero dell'imposta in forza dell'art. 60 *bis*, senza necessità di dare dimostrazione della consapevolezza della frode in capo al cessionario;

- l'Amministrazione potrà anche, dando dimostrazione che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere, disconoscergli il diritto alla detrazione dell'Iva;
- l'Amministrazione potrebbe anche disconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva nei confronti di coloro che acquistano dal soggetto che si pone dopo la cartiera, qualora si dimostri che costoro sapevano o avrebbero dovuto sapere dell'esistenza della frode.

L'art. 60 *bis* non costituirebbe limite alla possibilità di richiedere ai <<consapevoli>> somme superiori all'Iva evasa, consentendo anzi di recuperare in capo al cessionario anche l'Iva che avrebbe dovuto pagare, ai sensi dell'art. 21, co. 7, il cedente *missing trader*.

L'art. 60 *bis* non andrebbe dunque considerato come disposizione volta a condurre a risultati del tutto analoghi, dal punto di vista economico, rispetto a quelli che si ottengono disconoscendo il diritto alla detrazione in capo al cessionario, giacché essa mirerebbe a recuperare anche l'imposta dovuta dalla cartiera, così garantendo il risultato di sistema, il doppio recupero di Iva in presenza di fatture per operazioni inesistenti.

Il tutto però, si tratta di esito più che discutibile, in capo ad un unico soggetto, il cessionario, che, dunque, vedrebbe recuperata nei suoi confronti per due volte l'Iva, senza che sussista alcuna effettiva possibilità di riuscire a recuperare dalla cartiera l'imposta pagata grazie all'art. 60 *bis* del d.p.r. n. 633 del 1972. Il cessionario pagherebbe dunque l'imposta del cedente, l'Iva portata in detrazione e sarebbe costretto a corrispondere anche la sanzione irrogata per aver indebitamente detratto l'imposta.

Vistosamente anomalo risulterebbe poi il fatto che la prova della consapevolezza della frode altrui dovrebbe essere fornita dall'Amministrazione solamente per il recupero dell'Iva detratta e non anche per ottenere il pagamento dell'Iva la cui corresponsione ha permesso di addivenire alla detrazione oggetto di disconoscimento.

6. *La seconda possibilità: l'art. 60 bis come norma volta ad ottenere risultato analogo a quello che si raggiunge disconoscendo il diritto alla detrazione in capo al cessionario. La norma impedisce all'Amministrazione di chiedere l'imposta sul valore aggiunto ai soggetti che si pongano a valle del cessionario che abbia acquistato da missing trader.*

La seconda ipotesi, invece, è, per l'appunto, che la funzione dell'art. 60 *bis* sia quella di ottenere risultato analogo al recupero dell'Iva indebitamente detratta, con la conseguenza, dunque, che esso recupero impedirebbe il disconoscimento del diritto alla detrazione e, quindi, in sostanza la duplice richiesta dell'Iva in capo ad un unico soggetto.

Tesi questa certamente preferibile, che, tuttavia, induce a chiedersi se l'Amministrazione, nei settori individuati cui la norma si applica, sia sempre costretta a

ricorrere ad essa o possa alternativamente e discrezionalmente optare, fatta salva la necessità di fornire la prova della consapevolezza della frode in capo al cessionario, per il disconoscimento del diritto alla detrazione, con conseguente recupero dell'Iva ed irrogazione della sanzione.

In definitiva, la domanda è: se l'art. 60 *bis* mira al raggiungimento del medesimo risultato che si raggiungerebbe disconoscendo il diritto alla detrazione, può l'Amministrazione, nei casi in cui il cedente non abbia versato l'Iva e il prezzo sia al di sotto del valore normale, decidere di optare, con lo svantaggio di dover offrire una prova più rigorosa, per il disconoscimento della detrazione secondo modalità ordinarie?

La risposta sembrerebbe, ma lo dico con molti dubbi e perplessità, dover essere negativa, e ciò in quanto non mi sembra si possa riconoscere agli uffici una così ampia discrezionalità, tale per cui alcuni possono essere fatti oggetto esclusivamente della richiesta Iva, altri dell'Iva e della corrispondente sanzione. A meno di non ritenere, ma mi sembra soluzione più che discutibile, che il <<prezzo>> della possibilità di servirsi di prova meno rigorosa, quella cioè del fatto che il prezzo di vendita è inferiore al valore normale, in un contesto in cui la prova contraria del contribuente risulta particolarmente difficoltosa, sia proprio la non irrogazione della sanzione.

Ulteriore conseguenza che si può ragionevolmente trarre, e giungiamo quindi alla risposta al quesito di partenza, è che l'utilizzo di tale meccanismo di responsabilità solidale, in tesi obbligatorio qualora ne sussistano i presupposti, parrebbe impedire all'ufficio finanziario di procedere al recupero dell'imposta in capo ai soggetti che si pongano a valle del cessionario ritenuto responsabile in solido.

Mi sembra infatti difficile ipotizzare che possa consentirsi all'Ufficio: i) di agire nei confronti del primo cessionario allo scopo di recuperare l'Iva senza necessità di provarne il coinvolgimento nel meccanismo fraudolento; ii) di chiedere, contemporaneamente, previa questa volta dimostrazione della consapevolezza della frode altrui, ai cessionari successivi l'Iva detratta, a cui andrebbe aggiunta anche la sanzione.

D'altra parte, il diritto di richiedere l'imposta a persona diversa rispetto al soggetto passivo ha per l'appunto lo scopo di consentire il recupero dell'Iva evasa, definendo la posizione per effetto del conseguente ripristino della neutralità, con conseguente implausibilità dell'ulteriore azione accertativa volta ad ottenere l'imposta detratta dai soggetti che si pongono a valle rispetto al cessionario del *missing trader*.

#### 7. *Considerazioni riepilogative in merito alla problematica della moltiplicazione della richiesta dell'Iva.*

La moltiplicazione nella richiesta dell'Iva nei confronti dei vari soggetti che risultano coinvolti nella frode (e anche nei confronti dello stesso soggetto) in modo tale

che l'erario recuperi somme ben più elevate rispetto a quelle evase è questione di rilevante criticità che non è stata finora adeguatamente considerata dalla dottrina.

Eppure la tesi che fonda il disconoscimento del diritto alla detrazione sulla consapevolezza dell'esistenza della frode altrui conduce inevitabilmente a tale sproporzionato esito, con effetti finanche deflagranti sugli operatori, i quali sono spesso chiamati a rispondere sull'assunto che non potevano non sapere (sulla base quindi di elementi presuntivi spesso non dotati di granitica consistenza).

La soluzione al delineato problema può quindi individuarsi nella tesi secondo la quale la dimostrazione dell'intervenuto pagamento dell'imposta da parte di uno degli operatori effettivi che si siano visti disconoscere il diritto alla detrazione imponga all'Amministrazione di fermarsi nei confronti degli altri, tesi questa tutt'altro che pacifica, anche perché, accedendo ad essa, si finirebbe per dare diritto di cittadinanza ad una situazione in cui il pagamento dell'imposta viene a dipendere da una situazione del tutto esogena ed indipendente dall'illecito commesso, e cioè a dire il pagamento da parte di un soggetto non legato a colui che si veda liberato da vincoli di responsabilità solidale.

Non mi pare dunque si possa prescindere da questi ultimi.

Essi svolgerebbero una funzione garantistica, in quanto impedirebbero all'Amministrazione di ottenere dai contribuenti imposte maggiori rispetto a quella che la trama fraudolenta abbia consentito di evadere.

Ci si è chiesti, dunque, in questa prospettiva, se l'art. 60 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 riesca a svolgere tale funzione.

La risposta è negativa, per i seguenti motivi.

In primo luogo, perché essa si applica solamente ad alcuni settori, individuati dal Ministero, con la conseguenza che per gli altri non vi è alcun serio limite alla possibilità di reiterare la pretesa impositiva.

In secondo luogo, perché la norma è tutt'altro che semplice da interpretare, non risultando nemmeno pacifico che essa operi in sostituzione delle normali metodologie accertative e che l'Amministrazione, in presenza dei requisiti in essa indicati, non possa rinunciare alla sua applicazione.

Ci vuole quindi ben altro per ricondurre l'azione accertativa al suo vero scopo, quello di ripristinare la neutralità dell'imposizione recuperando l'imposta detratta in corrispondenza dell'imposta non versata.

Andrea Giovanardi