

Abuso del diritto e compensazione

Sono mutati i parametri dell'interpretazione normativa della compensazione del credito Iva, influenzati dalle sentenze della Corte di giustizia europea e sanciti dalla sentenza n. 867/2010 della Suprema Corte di Cassazione. L'analisi dell'avvocato Giovanni Del Re

di Stefano Marinelli

Il D.Lgs. 241/1997 prevedeva la possibilità per i contribuenti di adoperare i crediti di natura tributaria in compensazione di debiti tributari e previdenziali, premi e contributi vari. Il credito Iva è stato quello più sfruttato dai contribuenti e poteva essere utilizzato in "compensazione verticale", cioè in detrazione nelle liquidazioni periodiche, a "rimborso", o in "compensazione orizzontale", usando il Modello F24 per estinguere i debiti relativi a tributi, contributi e premi. Di recente questo sistema è stato oggetto di modifiche normative mediante il D.L. 01.07.2009, in vigore dal 01.01.2010, in materia di utilizzo in compensazione orizzontale di crediti Iva superiori a 10 mila euro, con lo scopo di contrastare gli abusi della compensazione di crediti che non risultano dalla dichiarazione annuale e dalle istanze trimestrali, creati per essere utilizzati in compensazione nel solo modello F24. A parlarne è l'avvocato Del Re.

Come veniva disciplinata in passato la compensazione del credito Iva?

«L'interpretazione della Corte di giustizia europea, sino a qualche anno fa, si fondava sulla presenza esclusiva di elementi oggettivi e sul principio dell'irrelevanza dell'intento che le parti si erano prefisse con l'operazione. Doveva quindi, eventualmente e puntualmente, essere provata la sussistenza di



elementi oggettivi che facessero comprendere, come scopo unico ed essenziale dell'operazione, l'ottenimento di un illecito vantaggio fiscale».

Poi cosa è cambiato?

«Il decisivo mutamento sistemico si è avuto con le note sentenze "Optigen" e "Axel Kittel", laddove il diritto di detrazione del soggetto passivo non viene più esclusivamente ricollegato al verificarsi di elementi oggettivi, ma anche all'assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode posta in essere dal contribuente. Oggi, pur tenendo conto che le operazioni debbano essere tassate in considerazione delle loro caratteristiche oggettive, la Corte di giustizia si sofferma anche sull'ulteriore elemento soggettivo, inteso come "buona fede", che va a costituire una componente della fattispecie. Pertanto il soggetto passivo, per ambire al diritto di detrazione, dovrà onerarsi di un dovere di ricerca e di un obbligo di astensione dall'operazione nel caso la ritenga sospetta».

Come è stata recepita questa interpretazione dal sistema giudiziario italiano?

«Secondo l'interpretazione offerta di recente dal Giudice d'Appello, il diritto alla detrazione Iva, nonostante l'apparente regolarità dell'operazione, in caso di accertata volontaria partecipazione a una cosiddetta "frode carousel", viene meno e in tal caso è l'agire con dolo che determina la compressione del diritto alla detrazione, non l'inesistenza delle operazioni fatturate. Da una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza era infatti emerso che una prima società "cartiera" emetteva fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, senza versare la relativa imposta, una seconda società "filtro" regolarizzava l'acquisto di merci in evasione d'imposta, registrando le fatture emesse dalla prima società, merci che poi venivano regolarmente cedute e fatturate alla terza società, la contribuente accertata. Il Giudice di appello ha concluso che la partecipazione al disegno fraudolento del contribuente non inciderebbe sul suo diritto alla detrazione dell'Iva, anzi, in considerazione del fatto che le merci venivano realmente vendute e fatturate dalla "società filtro" al contribuente, la pretesa indeducibilità dell'Iva potrebbe essere accampata dal fisco unicamente nei confronti delle società di secondo livello».

E la Corte di Cassazione come si è pronunciata?

«La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n.867 del 20.01.2010, ha censurato, sotto il profilo dell'omessa motivazione, la pronuncia del Giudice d'Appello nella parte in cui, dopo aver riconosciuto che le "società filtro" rappresentavano il tassello indispensabile del meccanismo di cui si avvantaggiava infine la contribuente, non avrebbe motivato



In apertura, l'avvocato Giovanni Del Re, insieme alle sue collaboratrici nello studio di Roma.

L'avvocato Del Re è professore di Diritto Privato alla Link Campus University di Roma
www.studiolegaledelre.it

le ragioni per cui la ditta beneficiaria di un congegno asseritamente studiato e attuato per frodare il fisco, possa andare esente da responsabilità nel momento in cui realizza tale scopo. Nell'argomentare tale carenza motivazionale, la Suprema Corte fa proprie le conclusioni assunte dalla Corte di giustizia europea nella pronuncia "Optigen", secondo cui il diritto alla detrazione del soggetto passivo non può essere limitato in ragione del comportamento tenuto da altri soggetti, dando atto che le fatture registrate dal contribuente erano regolari. Poi, modificando radicalmente l'impostazione, considera le operazioni in esame solo formalmente regolari e conclude che la detrazione doveva essere negata al contribuente».

Che cosa se ne deduce?

«Per addivenire a tale conclusione, la Corte di Cassazione ha inspiegabilmente fatto ricorso al principio del "divieto di abuso del diritto" per le operazioni fittizie su cui è stato fondato il diritto alla pur corretta detrazione, non facendo affatto riferimento alla circostanza per la quale il nostro ordinamento ben dispone di specifici rimedi per sanzionare chi, mediante operazioni inesistenti, consegue il diritto alla detrazione Iva. Le conclusioni a cui giunge la Suprema Corte, oltre a risultare non in completa assonanza proprio con quanto sostenuto dalla Corte di giustizia europea, risultano poco coerenti con il loro stesso percorso argomentativo, per il dichiarato fine di ritenere riconducibili a tassazioni le operazioni in oggetto, sulla base di un principio che risulta integralmente ingiustificato». 