

IL DOCUMENTO FNC-GUARDIA DI FINANZA

19 giugno 2015 ore 06:00

Operazioni IVA soggettivamente inesistenti: il riparto dell'onere della prova

di **Marco Peirola** - Dottore commercialista in Torino, Advisor scientifico di Adacta Studio Associato

Operazioni IVA soggettivamente inesistenti: su chi grava l'onere della prova? Manca una uniformità di visione tra la giurisprudenza nazionale e quella comunitaria. Con un documento del 15 giugno 2015, la Fondazione nazionale dei commercialisti e la Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza hanno messo in luce i diversi orientamenti interpretativi della Corte di Giustizia UE e della Corte di Cassazione in merito alla ripartizione dell'onere probatorio tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente nell'ambito delle operazioni soggettivamente inesistenti.

Secondo il consolidato orientamento della **Corte di Giustizia UE**, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, il cliente può esercitare la detrazione a meno che **sapesse o dovesse sapere**, secondo i canoni dell'**ordinaria diligenza**, che l'operazione intercorsa aveva natura fraudolenta. La **buona fede è presunta** e può essere disconosciuta da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla base di elementi che, oltre a dimostrare la fittizietà, sul piano soggettivo, dell'operazione, mettano quanto meno in discussione la diligenza dell'operatore. Nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria, **non si distinguono le operazioni inesistenti dalle frodi**, le quali infatti sono considerate in modo univoco non solo agli effetti del diritto di detrazione, ma anche sul piano del riparto dell'onere probatorio.

La **giurisprudenza nazionale**, invece, considera in via di principio indetraibile l'imposta versata a fronte di **operazioni soggettivamente inesistenti**, con la conseguenza che è il cliente a dover dimostrare la propria buona fede.

Nel caso delle **frodi**, invece, è l'Amministrazione che deve provare la malafede dell'operatore, per cui, in prima battuta, la detrazione si considera ammessa.

Nel documento della Fondazione nazionale dei commercialisti e della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza si osserva che la **bipartizione** attuata dalla Corte di Cassazione è dovuta alla **natura non sanzionatoria del principio di cartolarità dell'IVA** di cui all'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972. È per questa ragione, cioè, che nelle **operazioni inesistenti** grava sul **contribuente** l'onere di provare la propria buona fede, mentre nelle **frodi** è, al contrario, l'**Amministrazione** finanziaria che deve dimostrare la sua malafede.

Leggi anche ["Operazioni IVA soggettivamente inesistenti la ripartizione dell'onere probatorio tra Fisco e contribuenti"](#)

Per la Corte di Giustizia, inoltre, i mezzi di prova sono **enumerati in negativo**, nel senso che la detrazione non può essere disconosciuta a fronte delle irregolarità commesse dal fornitore, a meno che sia dimostrata la malafede del destinatario della fattura, il quale in ogni caso non deve assumere i **compiti di controllo che spettano all'Ufficio**, quali accertarsi che la controparte sia effettivamente un soggetto passivo d'imposta, che egli disponga dei beni oggetto di vendita e che sia in grado di fornirli e che abbia adempiuto agli obblighi d'imposta previsti della normativa; si tratta, infatti, di elementi che possono essere accertati dall'Amministrazione finanziaria per provare l'inesistenza delle operazioni e che non legittimano il recupero a tassazione dell'IVA detratta.

In definitiva, secondo i giudici comunitari, la detrazione può essere negata soltanto quando l'Amministrazione abbia accertato, alla luce di **elementi obiettivi**, che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione

si iscriveva in una frode commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o valle della catena delle cessioni o delle prestazioni.

All'opposto, in base all'approccio adottato dalla Suprema Corte, i mezzi di prova sono **enumerati in positivo**, dal momento che gli indizi relativi all'inesistenza del soggetto che ha emesso la fattura devono fare riferimento alla "**dotazione personale**" di quest'ultimo (nella specie, l'inesistenza di un'autonoma struttura operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile e il divario dei prezzi praticati rispetto a quelli di mercato) e che gli stessi, in caso di frodi, **se confermati da ulteriori elementi**, sono idonei a presumere la malafede del destinatario della fattura.

In base alla ricostruzione degli orientamenti interpretativi della giurisprudenza comunitaria e nazionale effettuata nel documento FNC-GdF, si desume come il percorso intrapreso dai giudici di legittimità per recepire i principi espressi dai giudici comunitari non sia ancora del tutto ultimato. La difformità interpretativa si riferisce, in particolare, alle operazioni soggettivamente inesistenti, considerate dalla Suprema Corte come "**casi di scuola**" e, quindi, ricondotte nell'ambito delle frodi, laddove il riparto dell'onere probatorio viene attuato in modo uniforme a livello comunitario e interno.

Copyright © - Riproduzione riservata