



PC&A - P. Centore & Associati



Wolters Kluwer



# **Le frodi IVA nel contesto intra-unionale** **Responsabilità (il)limitata dell'operatore coinvolto**

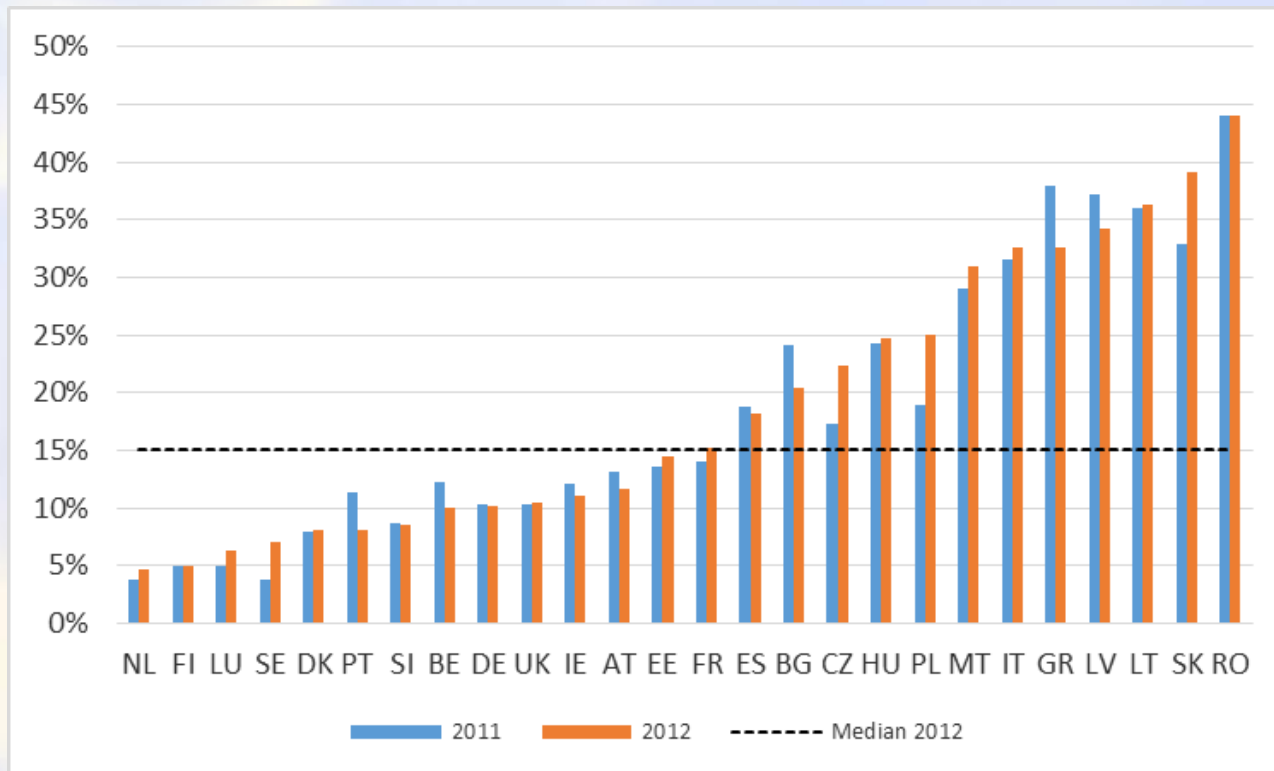
Milano, 5 novembre 2014  
Centro Congressi BPM - via Massaua, 6

## **“Introduzione del tema”**

*di Paolo Centore*

# 1. LA RILEVANZA EUROPEA DELLE FRODI IVA

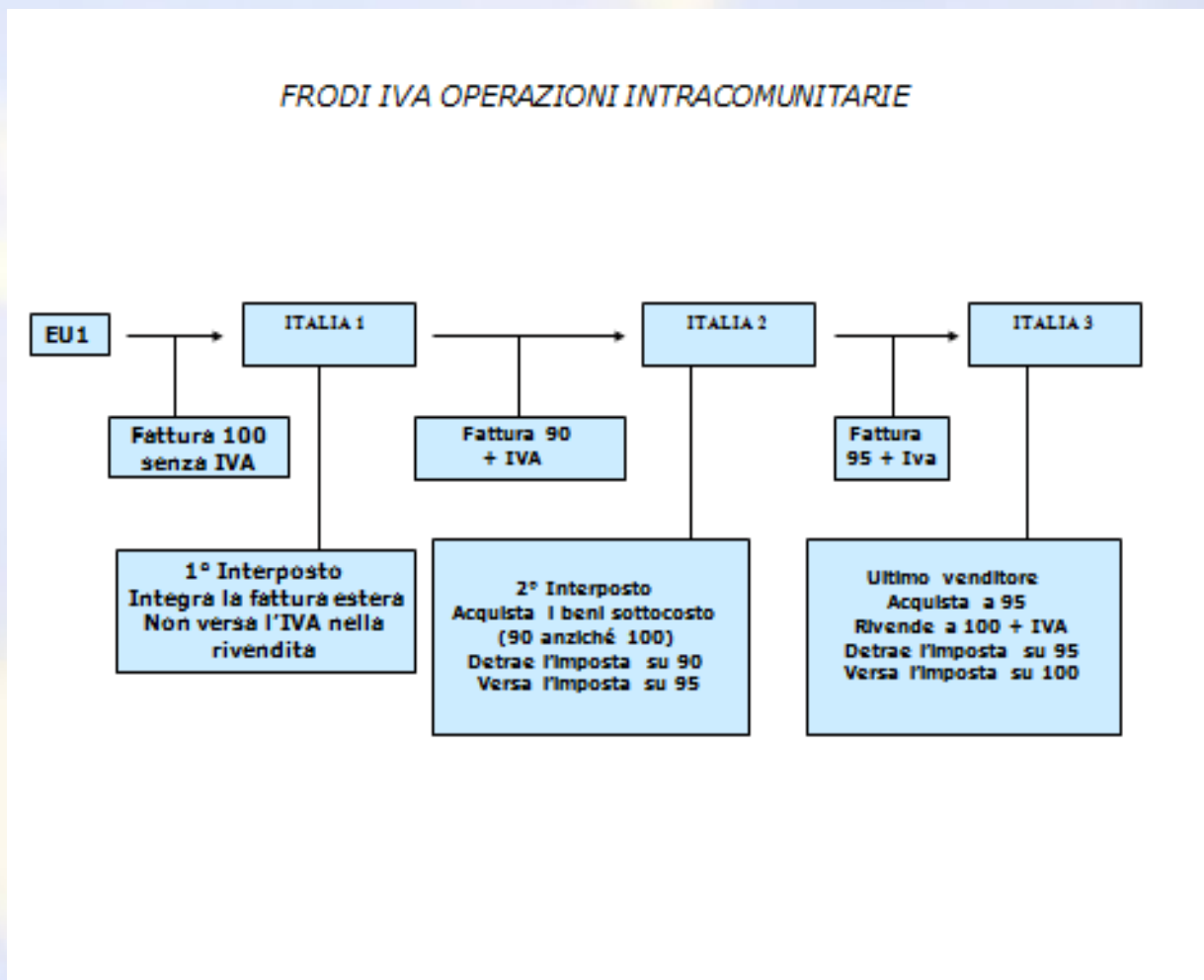
2011 → VAT GAP 1,5 miliardi Euro, pari al 1,5% GDP (**IN AUMENTO**)



[fonte: 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: TAXUD/2013/DE/32]

## 2. LE TIPOLOGIE DELLE FRODI IVA

### 2.1. La frode "carosello" tipica



**Stima della frode**

IVA attesa 24,2 [Imponibile 100 + 5 + 5 = 110]

IVA dovuta 22,00 [Imponibile 100]

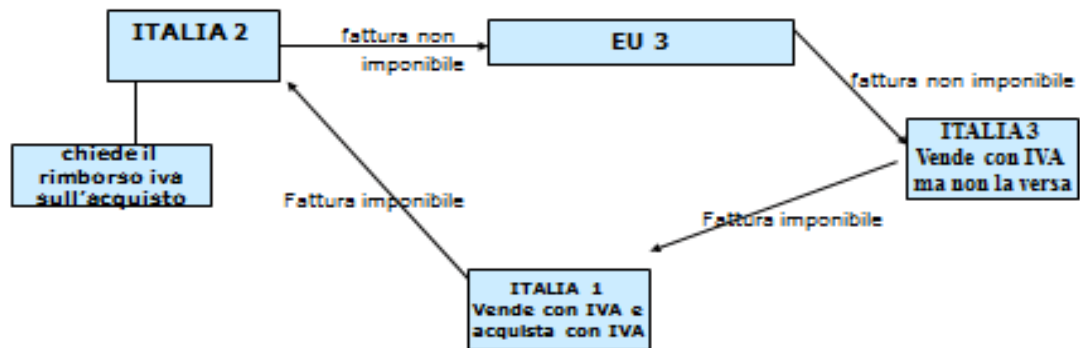
IVA versata = 2,20

**VAT GAP MAX 24,20 – 2,20 = 22,00; MIN 22,00 – 2,20 = 19,80**

Passaggio	Imponibile acquisto	Imponibile vendita	Iva sull'acquisto	Iva sulla vendita	Versamento all'erario
2° interposto	90	95	19,80	20,90	1,10
Ultimo venditore	95	100	20,90	22,00	1,10

## 2.2 Frode Carosello con rimborso dell'IVA

FRODE IVA "CAROSELLO" CON RICHIESTA DI RIMBORSO IVA



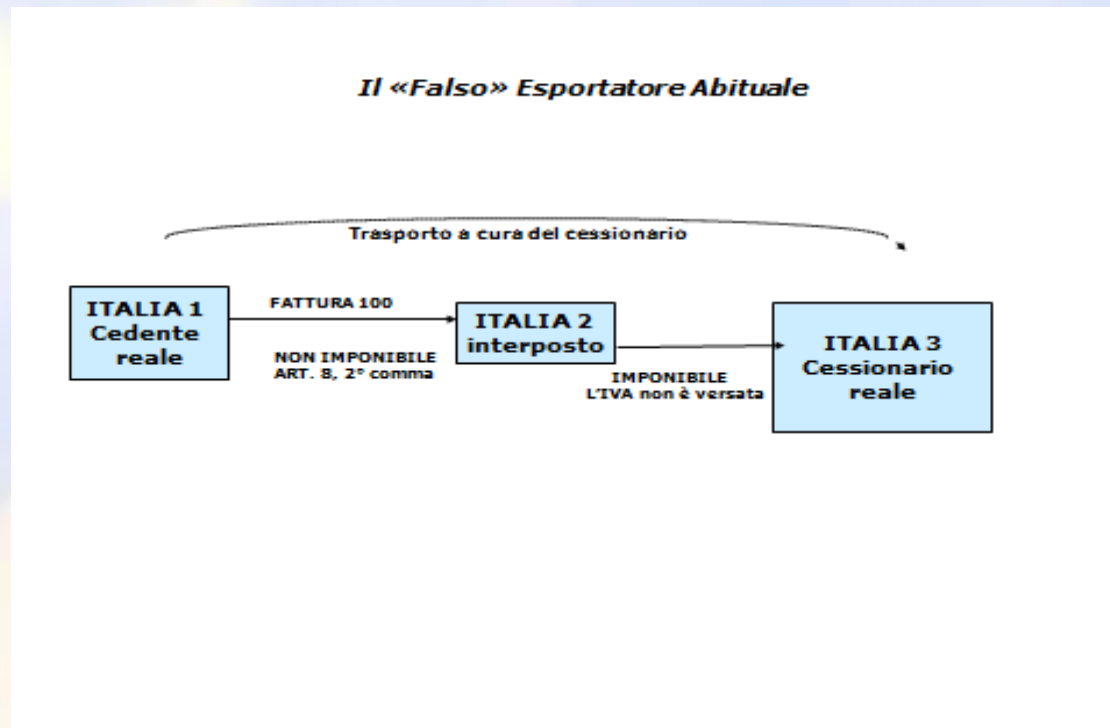
### Stima della frode

Il bene ritorna nella disponibilità di ITALIA 1 con un credito iva pari all'imposta non versata da ITALIA 3 e monetizzato da ITALIA mediante rimborso, a parità di valori di scambio.

Passaggio <sup>3</sup>	Imponibile acquisto	Imponibile vendita	Iva sull'acquisto	Iva sulla vendita	Versament o all'erario
ITA 1	100	100*	22,00	22,00	0
ITA 2	100	100	22,00	0	-22,00
ITA 3	100	100	0	22,00	0

\*acquisto dal ITA 3  
**VAT GAP = 22,00**

### 2.3. Le cessioni ai “falsi” esportatori abituali



### Stima delle frode

Passaggio	Imponibile acquisto	Imponibile vendita	Iva sull'acquisto	Iva sulla vendita	Versamento all'erario
ITA 1	100	100	22,00		-22,00
ITA 2	100	100	0	22,00	0
ITA 3	100	100	22,00	22,00	0

A parità di valori di scambio, ITA 3 acquista il bene con IVA "lavata", pari all'importo non versato da ITA 2.

**VAT GAP = 22,00**



### 3. L'EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA DELL'UNIONE EUROPEA SULLE FRODI IVA

#### 3.1. LA SUPREMAZIA DEI PRINCIPI DI NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA

C- 18/13 Maks Pen, punto 24

C- 324/11 Sosnowska, punto 23

C- 33/13 Jagiello, punto 23

##### C- 18/13 Maks Pen, punto 24

Occorre ricordare che, secondo giurisprudenza costante, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (v. sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

##### C- 324/11 Sosnowska, punto 23

Secondo giurisprudenza costante, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 25 ottobre 2001, Commissione/Italia, C-78/00, Racc. pag. I-8195, punto 28; del 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, Racc. pag. I-5129, punto 14, nonché del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 37).

##### C- 33/13 Jagiello, punto 23

Selon une jurisprudence bien établie, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, non encore publié au Recueil, point 37 et jurisprudence citée; du 6 septembre 2012, Tóth, C-324/11, non encore publié au Recueil, point 23, ainsi que du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, non encore publié au Recueil, point 25).

#### 3.2 LA LOTTA ALLA FRODE E LA LIMITAZIONE DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA

C- 18/13 Maks Pen, punto 26

C-25/07 Sosnowska, punto 22

C- 439/04 e C-440/04 Axel Kittel e Recolta Recycling, punto 54)

##### C- 18/13 Maks Pen, punto 26

Ciò detto, occorre ricordare che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112. A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, 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. sentenza Bonik, cit., punti da 35 a 37 e giurisprudenza ivi citata).

##### C-25/07 Sosnowska, punto 22

Va ricordato, come la Corte ha già avuto occasione di precisare, che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari e che la lotta contro ogni possibile frode, evasione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva IVA (v., in questo senso, sentenze Molenheide e a., cit., punto 47; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 71, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I-6161, punto 54).

##### C- 439/04 e C-440/04 Axel Kittel e Recolta Recycling, punto 54)

Infatti, come la Corte ha già dichiarato, la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v., sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76). Gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. I-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. I-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. I-1599, punto 32).

#### 3.3. LA RESPONSABILITÀ DELL'OPERATORE E L'INGRESSO DEL PRINCIPIO DI BUONA FEDE

C-33/13 Jagiello, punto 38

C-285/09 R, punto 43 (Conclusioni)

C-146/05 A. Collée, punto 35

C-409/04 Teleos e.a., punti 65 e 66

C-33/13 Jagiello, punto 38

Lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services, afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (arrêt Mahagében et Dávid, précité, point 60, ainsi que ordonnance Forwards V, précitée, point 40).

C-146/05 A. Collée, punto 35

Infatti, al punto 18 della sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227), la Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nel loro ordinamento giuridico interno la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. Tuttavia, essa ha precisato, ai punti 60 e 63 della citata sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, che, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio di neutralità fiscale impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una simile regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura (v. sentenza 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e a., Racc. pag. I-13295, punto 50). Le stesse regole si applicano anche nel caso di regolarizzazione della contabilità al fine di ottenere l'esenzione di una cessione intracomunitaria.

C-285/09 R, punto 43 (Conclusioni)

Anche partendo da un piano strettamente fiscale, l'esistenza di un comportamento fraudolento domina l'intera analisi della presente questione pregiudiziale, poiché si tratta di stabilire se la buona fede sia un elemento indispensabile per poter beneficiare dell'esenzione da imposta delle cessioni intracomunitarie.

C-409/04 Teleos e.a., punti 65 e 66

Pertanto, secondo una giurisprudenza della Corte applicabile in via analogica alla causa principale, non sarebbe contrario al diritto comunitario esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (v., quanto alla frode di tipo «carrousel», citate sentenze Federation of Technological Industries e a., punto 33, nonché Kittel e Recolta Recycling, punto 51).

Pertanto, le circostanze che il fornitore abbia agito in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori.

#### 3.4. L'OGGETTIVIZZAZIONE DEL COMPORTAMENTO DI BUONA FEDE

C-33/13 Jagiello, punto 43

C-273/11 Mecsek-Gabona, punto 52

C-80/11 e C-142/11 Mahagében e Dávid, punti 60-61

C-439/04 Axel Kittel et Recolta Recycling, punto 51

C-33/13 Jagiello, punto 43

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'un assujetti se voie refuser le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des biens qui lui ont été livrés, au motif que, compte tenu de fraudes ou d'irrégularités commises par l'émetteur de la facture afférente à cette livraison, cette dernière est considérée comme n'ayant pas été réellement effectuée par ledit émetteur, sauf s'il est établi, au vu d'éléments objectifs et sans qu'il soit exigé de l'assujetti des vérifications qui ne lui incombent pas, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que ladite livraison était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

C-80/11 e C-142/11 Mahagében e Dávid, punti 60-61

Certamente, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, 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, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai 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 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.

C-273/11 Mecsek-Gabona, punto 52

Tuttavia, nelle sue osservazioni scritte e orali presentate dinanzi alla Corte il governo ungherese rileva che diversi elementi non indicati nella decisione di rinvio forniscono, a suo giudizio, la prova della mala fede della ricorrente nel procedimento principale. Tale governo rileva quindi che, pur non conoscendo l'acquirente di beni di cui trattasi nel procedimento principale, la Mecsek-Gabona non aveva chiesto a quest'ultimo alcuna garanzia, ne aveva verificato il numero d'identificazione solo dopo l'operazione, non aveva effettuato alcuna ricerca di informazioni supplementari su detto acquirente, gli aveva trasferito il diritto di proprietà su tali beni accettando di posticipare il pagamento del loro prezzo di vendita e aveva presentato le lettere di vettura CMR rispedita da detto acquirente nonostante fossero incomplete.

C-439/04 Axel Kittel et Recolta Recycling, punto 51

Alla luce delle suesposte considerazioni, risulta che gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, che si tratti di frode all'IVA o di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'IVA pagata a monte (v., in tal senso, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, Racc. pag. I-0000, punto 33).

## 4. LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Cass. n. 27840 del 4 novembre 2013

(...) “in caso di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, si deve ritenere che non spetta al contribuente dimostrare che l'operazione è effettiva. La tenuta delle scritture e dei documenti contabili i cui dati vengono utilizzati dal contribuente ed esposti nella dichiarazione fiscale non onera, infatti, il predetto anche alla ulteriore indicazione degli elementi probatori attestanti la effettiva corrispondenza alla realtà dei dati indicati in fattura, trascritti nei registri obbligatori e riportati nella dichiarazione annuale. Incombe, invece, sull'Amministrazione che adduce la falsità del documento, e, quindi, l'inesistenza di un maggior imponibile, l'onere di dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stato posto in essere”

Cass. n. 12964 del 24 maggio 2013

(...) “non incombe sul cedente l'onere di escludere la prova della propria malafede, ma semmai di provare con ogni mezzo l'effettività dell'esportazione e, qualora sia invece provato e ammesso che tale esportazione non vi è stata, di dimostrare che il cedente è stato tratto in inganno nonostante avesse adottato le opportune cautele per evitare tale aggiramento”

Cassazione n. 4609 del 26 febbraio 2014

L'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore -fatturante - cessionario o committente) induce, invero, ragionevolmente ad escludere in via presuntiva - a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica - l'ignoranza incolpevole del cessionario o committente circa l'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa, nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta. In tal caso, sarà - di conseguenza - il contribuente a dover provare, in applicazione di principi ordinari sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento (art. 2697 c.c.), di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (Cass. 6229/13).

5.2.3.3. Ed infatti, come questa Corte ha più volte affermato, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente - come nel caso di specie - l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate, ricade sul contribuente medesimo l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione, altrimenti non operabile. Il cessionario, in particolare, ha l'onere di dimostrare almeno, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione (Cass. 8132/11, 23074/12).

#### 4. LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Cassazione n. 13787 del 17 giugno 2014

Questa Corte si è di recente soffermata specificamente sul riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente in ordine al coinvolgimento dell'acquirente nelle frodi carosello poste in essere dal fornitore, enunciando, nella sentenza 10414/11, i seguenti principi: nel caso, come il presente, di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare 1) gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di cartiera, la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; 2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli sub) 1 - tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata. Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, la Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria.

Cassazione n. 14072 del 20 giugno 2014

Come già affermato da questa Corte "In tema di IVA, per avvalersi della speciale ipotesi di sospensione dal pagamento dell'imposta, prevista per le cessioni all'esportazione dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, lett. c) (e cioè cessioni, anche tramite commissionari, di beni e prestazioni di servizi rese a soggetti che si avvalgono della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta), non basta l'assunzione di responsabilità, attraverso la c.d. "dichiarazione di intenti", da parte di un qualsiasi soggetto, ma è necessario che questi abbia i requisiti previsti dalle precedenti lett. a) e b) del medesimo art. 8 e, soprattutto, che l'operazione sia oggettivamente destinata all'esportazione."(Cass. sent. n. 12774/2011): da tale principio si desume anche la necessità che l'operazione sia effettiva.

## 5. CONCLUSIONI

**Interessi erariali vs interessi dell'operatore ?**

**Un equilibrio difficile ma possibile !**



[www.hetemeel.com](http://www.hetemeel.com)