IPSOA

RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

GT

Direzione scientifica Cesare Glendi

2016

3

- Nuova normativa sulle spese nel giudizio cautelare
- Prova contraria nell'accertamento sintetico
- Alla Consulta ogni decisione sull'obbligo generalizzato del contraddittorio preaccertativo
- Contributi per la ristrutturazione di fabbricati
- Agevolazioni prima casa e accordi di separazione
- Ripartizione degli oneri probatori nelle liti sulle frodi carosello
- Sospensione necessaria nel processo tributario
- Legittimità della cartella di pagamento per le società beneficiarie della scissione

Osservatorio di giurisprudenza

Anno XXIII, marzo 2016 - Direzione e redazione Strada 1, Palazzo F6 20090 MILANOFIORI/ASSAGO
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00201072
5 000002 010729

ON-LINE
www.edicolaprofessionale.com

Wolters Kluwer

21/03/16 13:42

IVA

L'onere probatorio nelle frodi IVA è a carico del Fisco

Corte di giustizia UE, Sez. V, Sent. 22 ottobre 2015, causa C-277/14 - Pres. e Rel. von Danwitz (*stralcio*)

IVA - Detrazioni - Fatture emesse da soggetti inesistenti - Detrazione - Sussistenza - Dimostrazione della frode - Detrazione - Esclusione - Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria - Sussistenza

Le disposizioni della sesta Direttiva 77/388/CEE devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni ad esso ceduti per essere stata la fattura emessa da un soggetto da considerarsi, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, inesistente e non sia possibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio di verificare.

(*Omissis*)

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 Nell'anno 2004, la PPUH Stehcemp ha effettuato vari acquisti di carburante diesel che essa ha utilizzato nell'ambito della sua attività economica. Le fatture relative a tali acquisti di carburante sono state emesse dalla Finnet sp. z o.o. (in prosieguo: la "Finnet"). La PPUH Stehcemp ha proceduto alla detrazione dell'IVA pagata per tali acquisti di carburante.

18 In seguito ad un controllo fiscale, l'Amministrazione tributaria le ha negato, con decisione del 5 aprile 2012, il diritto di detrarre tale IVA per il motivo che le fatture relative a detti acquisti di carburante erano state emesse da un soggetto inesistente.

19 Il Direttore dell'Amministrazione tributaria di Lodz ha confermato tale decisione, con decisione del 29 maggio 2012, per il motivo che la Finnet doveva essere considerata, con riferimento ai criteri previsti dal Decreto del 27 aprile 2004, un soggetto inesistente che non poteva procedere a cessioni di beni. L'accertamento relativo all'inesistenza della Finnet era fondato su un insieme di elementi, in particolare sul fatto che tale società non era registrata ai fini dell'IVA, non presentava dichiarazioni fiscali e non pagava le imposte. Inoltre, detta società non procedeva alla pubblicazione dei suoi conti annuali e non disponeva dell'autorizzazione di vendita di combustibile liquido. L'immobile indicato come sua sede sociale nel registro delle imprese è in stato fatiscente, circostanza che rende impossibile qualsiasi attività economica. Infine, ogni tentativo di entrare in contatto con la Finnet o con la persona iscritta in qualità di suo direttore nel registro delle imprese si è rivelato infruttuoso.

20 La PPUH Stehcemp ha presentato ricorso dinanzi al Wojewódzki Sad Administracyjny w Lodzi (Tribunale ammi-nistrativo della Regione di Lódź) avverso la decisione del Direttore dell'Amministrazione tributaria di Lodz del 29 maggio 2012. Tale ricorso è stato respinto sulla base dei rilievi che la Finnet era un soggetto inesistente alla data delle operazioni in questione nel procedimento principale e che la PPUH Stehcemp non aveva dimostrato una diligenza ragionevole, astenendosi dal verificare se tali operazioni si collocassero nell'ambito di una frode.

21 La PPUH Stehcemp ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sad Administracyjny (Suprema Corte amministrativa), invocando una violazione dell'art. 86, paragrafi 1 e 2, punto 1, lett. a), della legge relativa all'IVA, in combinato disposto con l'art. 17, paragrafo 2, della sesta Direttiva.

22 A sostegno del suo ricorso per cassazione, la PPUH Stehcemp rileva che sarebbe contrario al principio di neutralità dell'IVA privare un soggetto passivo in buona fede del diritto alla detrazione. Orbene, essa avrebbe ricevuto dalla Finnet documenti di immatricolazione che accertavano che tale società era un operatore che esercitava legalmente, ossia un

estratto del registro delle imprese, l'attribuzione di un numero di identificazione fiscale e un attestato di attribuzione di un numero d'identificazione statistica.

23 Il giudice del rinvio si interroga sull'importanza che la giurisprudenza della Corte riconosce alla buona fede del soggetto passivo nell'ambito del diritto alla detrazione dell'IVA (v., segnatamente, sentenze Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU: C: 2006: 16; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU: C: 2006: 446; Maha-gében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU: C: 2012: 373; Tóth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, nonché ordinanze For-vards V, C-563/11, EU: C: 2013: 125, e Jagiello, C-33/13, EU: C: 2014: 184). Esso ritiene che la buona fede del soggetto passivo non possa dar diritto alla detrazione dell'IVA se non ricorrono le condizioni sostanziali di tale diritto. In particolare, esso si interroga sulla questione se un'acquisizione di beni possa essere qualificata come cessione di beni quando le fatture relative a tale operazione indicano un soggetto inesistente ed è impossibile determinare l'identità del vero fornitore dei beni in questione. Un soggetto inesistente, infatti, non potrebbe né trasferire il potere di disporre delle merci come proprietario né ricevere pagamenti. In tali circostanze, le autorità fiscali non disporrebbero neanche di un credito fiscale esigibile, di modo che non vi sarebbe alcuna imposta dovuta.

24 Alla luce di tali considerazioni, il Naczelny Sad Administracyjny (Suprema Corte amministrativa) ha deciso di so-spendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se l'art. 2, punto 1, l'art. 4, paragrafi 1 e 2, l'art. 5, paragrafo 1, nonché l'art. 10, paragrafi 1 e 2, della sesta Direttiva (...) debbano essere interpretati nel senso che un'operazione effettuata in circostanze come quelle del procedimento pendente dinanzi al giudice nazionale, nelle quali né il soggetto passivo né le autorità fiscali riescono ad identificare il vero fornitore dei beni, costituisca una cessione di beni.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'art. 17, paragrafo 2, lett. a), l'art. 18, paragrafo 1, lett. a), nonché l'art. 22, paragrafo 3, della sesta Direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che, in circostanze come quelle del procedimento pendente dinanzi al giudice nazionale, impedisca al soggetto passivo di detrarre l'imposta sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che non era il vero fornitore dei beni e che non è possibile identificare detto fornitore, né imporre a quest'ultimo il pagamento dell'imposta, o identificare la persona chiamata a versare l'imposta, ai sensi dell'art. 21, paragrafo 1, lett. c), della sesta Direttiva, a titolo dell'emissione della fattura".

Sulle questioni pregiudiziali

(*Omissis*)

30 Quanto al procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che la PPUH Stehcemp, la quale ha intenzione di esercitare il diritto alla detrazione in qualità di soggetto passivo ai sensi della sesta Direttiva, ha effettivamente ricevuto e pagato i beni in questione, ossia il carburante, indicati nelle fatture emesse dalla Finnet e che essa ha utilizzato tali beni a valle ai fini delle sue operazioni gravate da imposta.

31 Tuttavia, il giudice del rinvio parte dalla premessa che l'operazione indicata nella fattura in questione nel procedimento principale non possa dar diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte poiché, anche se la Finnet era registrata nel registro delle imprese, tale società deve essere considerata, rispetto ai criteri previsti dalla normativa in questione nel procedimento principale, quale soggetto inesistente alla data di tali cessioni di carburante. Secondo detto giudice, tale inesistenza risulta segnatamente dal fatto che la Finnet non era registrata ai fini dell'IVA, non effettuava dichiarazione fiscale, non pagava imposte e non disponeva di autorizzazione per la vendita di combustibili liquidi. Inoltre, lo stato fatiscente dell'immobile, indicato come sede sociale, renderebbe impossibile qualsiasi attività economica.

32 Il giudice del rinvio, ritenendo che un tale soggetto inesistente non possa né effettuare una cessione di beni né emettere una fattura relativa a una tale cessione secondo le disposizioni pertinenti della sesta Direttiva, perviene alla conclusione dell'assenza di una cessione di beni ai sensi di detta Direttiva in quanto il vero fornitore di tali beni non poteva essere identificato.

33 A tal proposito occorre rilevare, in primo luogo, che il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto a emettere fatture, quale risulta dalla normativa di cui al procedimento principale, come interpretato dal giudice nazionale, non figura tra le condizioni del diritto alla detrazione rilevate ai punti 28 e 29 della presente sentenza. L'art. 17, paragrafo 2, lett. a), della sesta Direttiva dispone, invece, che tale fornitore deve avere la qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, paragrafi 1 e 2, di tale Direttiva. Pertanto, i criteri ai quali la normativa nazionale di cui al procedimento principale, come interpretata dal giudice del rinvio, subordina l'esistenza del fornitore o il suo diritto a emettere fatture non devono confliggere con i requisiti quali risultanti dalla qualità del soggetto passivo ai sensi di tali disposizioni.

34 Ai sensi dell'art. 4, paragrafi 1 e 2, della sesta Direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente attività economiche di pro-

duttore, di commerciante o di prestatore di servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Ne deriva che la nozione di "soggetto passivo" viene definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto (v. sentenza Tóth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, punto 30).

35 Per quanto riguarda la Finnet, una tale attività economica non sembra esclusa in considerazione delle circostanze relative alle cessioni di carburante in questione nel procedimento principale. Tale conclusione non è messa in discussione dalla circostanza, rilevata dal giudice del rinvio, in base alla quale lo stato fatiscente dell'immobile in cui si situa la sede sociale della Finnet non permetteva alcuna attività economica, poiché una tale constatazione non esclude che tale attività potesse essere svolta in altri luoghi diversi dalla sede sociale. Segnatamente, quando l'attività economica in questione consiste nella cessione di beni effettuati nell'ambito di varie vendite successive, il primo acquirente e rivenditore di tali beni può limitarsi a dare ordine al primo venditore di trasportare i beni in questione direttamente al secondo acquirente (v. ordinanze Forvards V, causa C-563/11, EU: C: 2013: 125, punto 34, e Jagiello, causa C-33/13, EU: C: 2014: 184, punto 32), senza che disponga egli stesso necessariamente dei mezzi di stoccaggio e di trasporto indispensabili per effettuare la cessione dei beni in questione.

36 Parimenti, l'eventuale impossibilità di stabilire un contatto con la Finnet o con la persona iscritta nel registro delle imprese come suo direttore nell'ambito di procedimenti amministrativi non permette, allorché tali tentativi di contatto hanno avuto luogo durante un periodo precedente o successivo alle cessioni in questione nel procedimento principale, di pervenire automaticamente alla conclusione dell'assenza di un'attività economica alla data di tali cessioni.

37 Inoltre, non emerge dall'art. 4, paragrafo 1 e 2, della sesta Direttiva che lo *status* di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'Amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica (v, in tal senso, sentenza Tóth, causa C-324/11, EU: C: 2012: 549, punto 30).

38 È vero che l'art. 22, paragrafo 1, lett. a), di detta Direttiva dispone che ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Tuttavia, malgrado l'importanza per il buon funzionamento del sistema dell'IVA che tale dichiarazione riveste, quest'ultima non può costituire una condizione supplementare richiesta ai fini del riconoscimento dello *status* di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della medesima Direttiva, dato che detto art. 22 compare al titolo XIII della medesima, intitolato "Obblighi dei debitori d'imposta" (v., in tal senso, sentenza Tóth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, punto 31).

39 Ne consegue che tale *status* non può neanche dipendere dal rispetto degli obblighi del soggetto passivo, risultanti dai paragrafi 4 e 5 di detto art. 22, di depositare una dichiarazione fiscale e di pagare l'IVA. A maggior ragione, il riconoscimento dello *status* di soggetto passivo non può essere sottoposto all'obbligo di pubblicare conti annuali o di disporre di un'autorizzazione per la vendita di carburante, in quanto tali obblighi non sono previsti dalla sesta Direttiva.

40 In tale contesto, la Corte ha parimenti statuito che un eventuale inadempimento, da parte del fornitore dei beni, dell'obbligo di dichiarare l'inizio della sua attività imponibile non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del destinatario dei beni ceduti per quanto riguarda l'IVA pagata per essi. Pertanto, detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il fornitore di beni sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai beni ceduti presentino tutte le informazioni richieste dall'art. 22, paragrafo 3, lett. b), della sesta Direttiva, in particolare quelle necessarie per l'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali beni (v., in tal senso, sentenze Dankowski, C-438/09, EU: C: 2010: 818, punti 33, 36 e 38, nonché Tóth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, punto 32).

41 La Corte ne ha tratto la conclusione che l'Amministrazione tributaria non può negare il diritto a detrazione in base al rilievo che l'emittente della fattura non dispone più della licenza di imprenditore individuale e che, quindi, egli non è più legittimato ad utilizzare il proprio numero di identificazione fiscale, qualora tale fattura presenti tutte le informazioni previste dal summenzionato art. 22, paragrafo 3, lett. b) (v., in tal senso, sentenza Tóth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, punto 33).

42 Nel caso di specie, dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che le fatture relative alle operazioni in questione nel procedimento principale indicavano, conformemente a detta disposizione, segnatamente la natura dei beni ceduti e l'importo dell'IVA dovuta, nonché il nome della Finnet, il suo numero d'identificazione fiscale e l'indirizzo della sua sede sociale. Pertanto, le circostanze rilevate dal giudice del rinvio e riassunte al punto 31 della presente sentenza non permettono né di pervenire alla conclusione dell'assenza della qualità di soggetto passivo della Finnet né, pertanto, di negare alla PPUH Stehcemp il diritto alla detrazione.

43 Occorre aggiungere, in secondo luogo, che, per quanto riguarda le cessioni di carburante in questione nel procedimento principale, le altre condizioni sostanziali del diritto alla detrazione, rilevate al punto 28 della presente sentenza, erano parimenti soddisfatte, nonostante l'eventuale inesistenza della Finnet con riferimento al Decreto del 27 aprile 2004.

44 Poiché la nozione di "cessione di beni" di cui all'art. 5, paragrafo 1, della sesta Direttiva si riferisce, infatti, non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v., segnatamente, sentenze Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU: C: 1990: 61, punto 7, nonché Dixons Retail, C-494/12, EU: C: 2013: 758, punto 20 e giurisprudenza ivi citata), l'eventuale assenza del potere della Finnet di disporre giuridicamente dei beni in questione nel procedimento principale non può escludere una cessione di tali beni ai sensi di detta disposizione, una volta che detti beni sono stati effettivamente rimessi alla PPUH Stehcemp che li ha impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta.

45 Inoltre, l'IVA che la PPUH Stehcemp ha effettivamente pagato per le cessioni di carburante di cui al procedimento principale, secondo le indicazioni che figurano nel fascicolo sottoposto alla Corte, era parimenti "dovuta o pagata", ai sensi dell'art. 17, paragrafo 2, lett. a), della sesta Direttiva. Secondo giurisprudenza costante, infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., segnatamente, sentenze Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU: C: 2006: 16, punto 54; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU: C: 2006: 446, punto 49, nonché Bonik, C-285/11, EU: C: 2012: 774, punto 28). È irrilevante, pertanto, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte stabilire se il fornitore dei beni di cui al procedimento principale abbia versato o meno l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita all'Erario (v., in tal senso, sentenze Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU: C: 2006: 16, punto 54, nonché Véleclair, C-414/10, EU: C: 2012: 183, punto 25).

46 Orbene, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta, quanto alle circostanze della controversia principale, che il giudice del rinvio ritiene che le operazioni di cui al procedimento principale siano state effettuate non dalla Finnet, bensì da un altro soggetto impossibile da identificare, di modo che le autorità tributarie non hanno potuto recuperare l'imposta relativa a tali operazioni.

47 A tal riguardo, occorre ricordare che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta Direttiva. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v. sentenze Bonik, C-285/11, EU: C: 2012: 774, punti 35 e 37 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C-18/13, EU: C: 2014: 69, punto 26).

48 Tale situazione, così come ricorre nel caso di un'evasione fiscale commessa dal soggetto passivo, ricorre pure quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. In circostanze del genere, il soggetto passivo interessato deve essere considerato, ai fini della sesta Direttiva, partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (v., sentenze Bonik, C-285/11, EU: C: 2012: 774, punti 38 e 39 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C-18/13, EU: C: 2014: 69, punto 27).

49 Quando ricorrono le condizioni sostanziali e formali previste dalla sesta Direttiva per il sorgere e l'esercizio del diritto a detrazione, invece, non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto da detta Direttiva sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU: C: 2006: 16; punti 51, 52 e 55; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU: C: 2006: 446, punti da 44 a 46 e 60, nonché Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU: C: 2012: 373, punti 44, 45 e 47).

50 Spetta all'Amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (v., in tal senso, sentenze

Bonik, C-285/11, EU: C: 2012: 774, punto 45, e LVK - 56, C-643/11, EU: C: 2013: 55, punto 64).

51 La determinazione delle misure che, in una fattispecie concreta, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA per assicurarsi che le sue operazioni non si iscrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipende, essenzialmente, dalle circostanze di detta fattispecie (v. sentenza Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU: C: 2012: 373, punto 59, nonché ordinanza Jagiello, C-33/13, EU: C: 2014: 184, punto 37).

52 Se è vero che un tale soggetto passivo può vedersi obbligato, quando disponga di indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di sincerarsi della sua affidabilità, l'Amministrazione tributaria non può tuttavia esigere in maniera generale che detto soggetto passivo, 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 ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, disponga di documenti a tale riguardo (v., in tal senso, sentenze Mahagében et Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU: C: 2012: 373, punti 60 e 61; Stroy trans, C-642/11, EU: C: 2013: 54, punto 49, nonché ordinanza Jagiello, C-33/13, EU: C: 2014: 184, punti 38 e 39).

53 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che le disposizioni della sesta Direttiva devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

(*Omissis*)

Un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carosello

di Giuseppe Verna (*)

Con una sentenza, lucida nell'esposizione e convincente nel contenuto, la Corte di Giustizia torna a pronunciarsi sul famigerato tema delle frodi carosello, caratterizzato dal dilemma: lotta ad una forma particolarmente odiosa di lucro basata sull'evasione fiscale o tutela dell'imprenditore onesto inconsapevole della frode dell'acquirente. Lo fa affermando con chiarezza che non è compito dell'imprenditore, che ha ricevuto e pagato una fattura regolare, corrispondente alla merce consegnatagli, di svolgere indagini sulla struttura, organizzazione e sugli adempimenti tributari del cedente, salvo che non siano stati autonomamente portati a sua conoscenza elementi di grave sospetto sull'esistenza della frode fiscale.

Nel 2004 la società polacca Finnet aveva venduto carburante alla connazionale PPUH Stehcemp.

Nel 2012 l'Ufficio imposte di Lodz aveva accertato che la Finnet "non era registrata ai fini dell'IVA, non presentava dichiarazioni fiscali e non pagava le imposte"; non pubblicava i suoi bilanci e non aveva "l'autorizzazione di vendita di combustibile liquido". Inoltre l'immobile indicato nel registro delle imprese quale sede sociale della Finnet era "in stato fatiscente", per cui doveva ritenersi che non potesse essere utilizzato per qualsiasi attività economica. Infine ogni tentativo esperito per prendere contatto

(*) *Dottore commercialista in Milano e in Varese*

con la Finnet o col suo amministratore, iscritto nel registro delle imprese, era rimasto "infruttuoso" (punto 19).
Sulla base degli elementi di fatto sopra descritti l'Ufficio imposte di Lodz aveva accertato che Finnet era una cartiera ovvero un imprenditore inesistente e pertanto negava alla PPUH il diritto di detrazione dell'IVA sulle fatture di acquisto.
L'acquirente PPUH aveva professato la sua buona fede, fondata su documenti ricevuti dalla Finnet, ovvero un "estratto del registro delle imprese, un certificato di attribuzione di un numero di identificazione fiscale e un attestato di attribuzione del numero d'identificazione statistica" (punto 22).
Dagli atti del processo risulta che la fattura emessa da Finnet conteneva tutti gli elementi prescritti dalla legge e che la merce era stata consegnata alla PPUH, utilizzata nell'esercizio dell'impresa, e da questa pagata alla Finnet (punti 30 e 42).
La Corte di cassazione polacca, cui era giunta la causa fra PPUH e l'Ufficio imposte di Lodz, rimetteva alla Corte di Giustizia del Lussemburgo - quale organo deputato all'interpretazione della normativa comunitaria in materia di IVA, cui devono conformarsi le normative vigenti negli Stati membri dell'Unione - il quesito se, nel caso di specie, l'IVA sulle fatture del venditore fosse detraibile da parte dell'acquirente, lasciando intravedere di propendere per una risposta negativa.

Soggettività passiva IVA

La Corte di Giustizia (1) inizia col ricordare che, ai sensi della VI Direttiva, si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica senza che assumano rilievo lo scopo e i risultati di detta attività (punto 34) e si domanda se la qualifica di soggetto passivo possa essere riconosciuta alla Finnet, stante l'assenza di una struttura aziendale.
I giudici di Lussemburgo osservano in proposito, richiamando puntualmente la propria consolidata giurisprudenza (2), che, in presenza di una catena di passaggi della merce da un acquirente ad un venditore e da costui, ora in veste di venditore, ad un successivo acquirente, "il primo acquirente e rivenditore dei beni può limitarsi a dare ordine al primo venditore di trasportare i beni in questione direttamente al secondo acquirente senza che disponga egli stesso dei mezzi di trasporto e di stoccaggio indispensabili per effettuare la cessione dei beni" (punto 35).
L'affermazione, che fotografa una realtà frequente negli scambi commerciali, consente di affermare che, nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, la consegna della merce all'acquirente, effettuata non dal soggetto fatturante, ma dal suo fornitore o comunque da altro operatore, è elemento necessario, ma non sufficiente per accertare la soggettiva inesistenza di una compravendita. Non basta: tanto per fare un esempio, microprocessori per *computers* (beni spesso oggetto di scambi che intervengono nelle famigerate frodi carosello) del valore di alcune centinaia di migliaia di euro, possono essere contenuti in una sola valigia e quindi trasportati da un Paese all'altro dell'Unione con una normale autovettura. Non può quindi negarsi lo *status* di soggetto passivo IVA all'imprenditore commerciale solo perché non dispone di una organizzazione o struttura aziendale.
Lo *status* di soggetto passivo - prosegue la Corte - non può neanche dipendere dal rispetto degli obblighi di presentare le dichiarazioni fiscali, di assolvere il pagamento dell'IVA o di pubblicare i propri bilanci "in quanto tali obblighi non sono previsti dalla sesta Direttiva" (punto 39).
Ciò che è decisivo ai fini della nascita del diritto alla detrazione, salvo quanto si dirà appresso, è che l'IVA addebitata al compratore per l'acquisto della merce sia "dovuta o pagata", mentre non rileva "stabilire se il fornitore

(1) CGE, Sez. V, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, c.d. PPUH Stehcemp.
(2) Per un'ampia rassegna e un puntuale commento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, della Cassazione e della dottrina in tema di frodi carosello e all'esportazione, si rinvia ad A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

dei beni... abbia versato o meno l'IVA, dovuta sulle operazioni di vendita, all'Erario" (punto 45).
Naturalmente, costituendo la lotta all'evasione fiscale dell'IVA uno degli obbiettivi della sesta Direttiva, spetta alle Autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio della detrazione... quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad una operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA (punti 47 e 48): *obiter dictum* che si riscontra in numerose sentenze della Corte del Lussemburgo (3) e della nostra Corte di cassazione.

Onere della prova nelle frodi carosello

È censurabile con riferimento all'art. 97, comma 2 Cost. (4), la condotta dell'Amministrazione finanziaria, che, accertata una frode carosello perpetrata diversi anni prima e la non rintracciabilità o solvibilità del soggetto fraudolento, si scagli, nel tentativo di recuperare il gettito perduto, indistintamente contro tutti i suoi cessionari, i quali saranno indubbiamente ostacolati, dal notevole tempo trascorso, a difendersi e a reperire documenti a prova della loro buona fede.
La Corte ribadisce, per chi nutra ancora qualche dubbio in proposito, che "spetta all'Amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il proprio diritto si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice verificare" (punto 50) (5).
L'affermazione, già espressa in altre pronunce della Corte (6), dovrebbe mettere oramai una pietra tombale su due asserzioni, ancora oggi avanzate da alcune Agenzie delle entrate e alcuni anni fa anche dalla Corte di cassazione: quelle di addossare al contribuente l'onere di provare la propria *inscientia fraudis* (7) e di verificare la correttezza fiscale della sua controparte commerciale (8), assumendo quindi il ruolo di "poliziotto del Fisco" (9).
Ciò non significa rilasciare un passaporto per facili evasioni, che invece devono essere duramente contrastate. Anomalie nelle fatture o nei documenti di consegna emessi dal fornitore, l'identità di amministratori o sindaci o consulenti o dipendenti o loro coniugi, parenti o affini che operino nelle imprese venditrici come in quelle acquirenti, i rapporti commerciali o personali esistenti fra acquirente e fornitore del fornitore, i movimenti bancari di retrocessione di somme di denaro, le dichiarazioni rese dai dipendenti verbalizzate dalla Guardia di finanza o nei processi penali, le compravendite effettuate a prezzi significativamente inferiori a quelli di mercato (10), costituiscono elementi

(3) CGE, 6 luglio 2006, causa C-449 e 440/04, c.d. Kittel e Recolta Recycling, punto 59; 21 giugno 2012, causa C-80 e 142/11, c.d. Mahagében e Dàvid, punto 49; Id.,ord. 6 febbraio 2014, causa C-33, c.d. Marcin Jagiello, punto 33.

(4) Preminentemente sotto il profilo del "buon andamento dell'Amministrazione".

(5) In "Frode carosello e partecipante ignaro", in *Boll. trib.*, 2012, pag. 227, avevo scritto che appare insostenibile che il contribuente, quale soggetto "lontano dalla prova" e del tutto *extraneus* ad un rapporto a cui generalmente non ha preso, né poteva prendere parte, debba provare anche la regolarità dell'acquisto che ha fatto il proprio fornitore.

(6) Come nelle sentenza 21 giugno 2012, causa C-80/11 e C-142/11, c.d. Mahageben et David, punti 60 e 61; 31 gennaio 2013, causa C-642/11, c.d. Story trans, punto 49, e nell'ord. 6 febbraio 2014, causa C-33/13, c.d. Jagiello, punti 38 e 39.

(7) Così Cass., Sez. trib., 11 aprile 2011, n. 8132 (dove si addossa all'imprenditore "l'onere di provare di ... non essere stato in grado di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione"), salvo riconoscere l'anno dopo che l'onere incombe sull'Amministrazione (Cass., Sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23560, punto 10.1, come poi ribadito nel principio di diritto enunciato nella sentenza 18 dicembre 2014, n. 26854).

(8) In alcuni accertamenti l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che un accorto imprenditore, in forza della diligenza professionale che ragionevolmente può in lui pretendersi, deve chiedere l'esibizione degli F24 a prova del versamento dell'IVA, compulsare la Centrale rischi, verificare la struttura della sede commerciale del suo dante causa, esaminare se sono stati pubblicati i bilanci d'esercizio e controllare l'economicità della gestione attraverso l'incidenza dei costi sui ricavi, dedurre elementi di giudizio dalle variazioni della sede sociale o del legale rappresentante o del numero dei dipendenti, accertarsi presso il PRA che l'automezzo utilizzato appartenga all'impresa del fornitore, verifiche che, in linea generale, non competono ad alcun imprenditore.

(9) R. Lupi, "Responsabilità delle aziende per fatto altrui", in *Dialoghi Tributari*, 2013, pag. 316.

(10) L'acquisto a prezzi inferiori al valore normale rende il compratore solidalmente responsabile del pagamento dell'IVA (ma non delle sanzioni) dovuta all'Erario dal venditore (art. 60-*bis*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972). Deve ritenersi che il solo acquisto a prezzi inferiori al valore normale possa essere san-

gravi, precisi e concordanti della partecipazione, conoscenza o conoscibilità della frode fiscale compiuta a monte o a valle dall'imprenditore che pur si dichiari estraneo alla frode suddetta.

La prova deve quindi vertere su fatti o su condotte, dai quali possano trarsi presunzioni qualificate, avendo tuttavia riguardo all'avvertimento contenuto nell'art. 2729, comma 1, c.c., che impone al giudice una valutazione delle presunzioni con "prudenza", particolarmente necessaria quando la prova indiziaria si fondi su elementi soggettivi e psicologici, come quelli attinenti la mera conoscibilità della frode; essa non può essere estensivamente intesa come semplice capacità di conoscere, ma come una situazione di fatto che conduca, con un ragionamento di alta probabilità, all'effettiva conoscenza.

L'approccio al problema dischiude due finalità e delinea due facce di una sola medaglia: la lotta all'evasione fiscale, particolarmente odiosa perché fondata sul guadagno illecito conseguito mediante sottrazione artificiosa di imposte corrisposte da altri contribuenti, e la tutela del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'imprenditore onesto, condizione per l'applicazione di un'imposta neutrale sugli scambi in un mercato attivo (11). Compito del giudice è quello di tutelare imparzialmente e in un equo processo i diritti di ambedue le parti in causa, ma non l'interesse del Fisco a recuperare il gettito perduto per avere scoperto la frode quando "i buoi erano scappati dalla stalla", avvalorando presunzioni secondo cui tutti coloro che erano nelle vicinanze ne erano a conoscenza e avevano contribuito in un qualche modo all'apertura della stalla.

Deve convenirsi che, in determinate circostanze, l'obbligo di una qualche attività investigativa incomba sull'imprenditore. Così infatti si è espressa la Corte: "se è vero che tale soggetto passivo può vedersi obbligato, quando disponga di indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di sincerarsi della sua affidabilità, l'Amministrazione tributaria non può tuttavia esigere in maniera generale (12) che detto soggetto passivo, 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 ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, e, dall'altro lato, disponga di documenti a tale riguardo" (punto 53).

Il dispositivo

Il dispositivo è la naturale conseguenza di un percorso logico magistralmente condotto dagli eurogiudici. Le disposizioni della sesta Direttiva impediscono che venga negata ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA addebitatagli per l'acquisto di beni da altro soggetto passivo, solo perché privo di struttura od organizzazione così da essere considerato nella sostanza imprenditore inesistente, "tranne nel caso in cui si dimostri [da parte del Fisco], alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione d'imposta sul valore aggiunto".

Dall'annotata sentenza gli imprenditori onesti non possono che tirare un sospiro di sollievo e riprendere il loro mestiere senza il timore di essere travolti da accertamenti che, per l'ammontare dell'imposta pretesa e per il disfavore che essi creano ai fini degli affidamenti creditizi, spesso mettono in pericolo la sopravvivenza della loro impresa.

zionato esclusivamente dalla norma citata e non anche col disconoscimento della detrazione dell'IVA sulle fatture del venditore evasore e con l'applicazione della sanzione per omesso versamento o indebita compensazione: sul punto vedasi G. Terenghi, "L'IVA tripla", in *Boll. trib. Inf.*, 2014, pag. 1758.

(11) Così G. Verna, "Il dilemma nelle frodi carosello: lotta all'evasione o tutela dell'imprenditore onesto?", in *Boll. trib.*, 2015, pag. 663.

(12) In mancanza di una disposizione di legge e stante il divieto contenuto nell'art. 23, comma 1, Cost.