

Profili tributari della frode carosello: evoluzione della giurisprudenza comunitaria e nazionale

Autore: Toma Giangaspere Donato

In: Diritto tributario

1. Premessa

È ormai noto che il sistema dell'Iva comunitaria è da anni minacciato dalla cosiddetta “frode carosello”, mediante la quale è causata una evidente dispersione di risorse finanziarie a danno degli Stati Membri UE e delle stesse Istituzioni Comunitarie.

Da qui l'importanza di una appropriata cooperazione internazionale, allo scopo di pervenire ad una efficace lotta alla frode fiscale allorché questa assuma una valenza sovranazionale: è ormai sotto gli occhi di tutti che un approccio limitatamente “domestico” risulta del tutto inadeguato a raggiungere l'obiettivo, vista la reciproca interdipendenza delle Amministrazioni fiscali dei diversi Paesi.

Al riguardo assume una valenza di tutto rilievo il recente documento pubblicato dalla Commissione il 27 giugno 2012, recante “Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi” [COM(2012)351 def].

La suddetta Comunicazione prende in considerazione gli strumenti per incrementare le attuali misure di contrasto alla frode e all'evasione fiscale, contraddistinguendosi per un insieme di possibili iniziative attuabili. Esamina, in particolare:

il miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri;

la possibilità di attuare una più efficace riscossione da parte degli Stati membri;

l'opportunità di adottare una politica di governance fiscale coerente con quella dei Paesi terzi;

la lotta ai paradisi fiscali e il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva.

2. La Comunicazione della Commissione Europea del 16 aprile 2004[COM(2004)260 def]

La procedura illecita che porta a concretizzare la frode carosello è chiaramente sintetizzata nella Comunicazione della Commissione europea del 16 aprile 2004, "Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva" [COM(2004)260 def], che così si esprime:

<< una cosiddetta "società intermedia" (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una "società fittizia" (B) in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l'Iva e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata "broker". La "società fittizia" incassa l'Iva sulle vendite fatte al "broker", ma non versa l'Iva all'Erario e scompare. Il "broker" (C) chiede il rimborso dell'Iva sugli acquisti effettuati presso (B). Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'Iva pagata da (C) a (B). In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l'appellativo di "frode carosello" (...). Per sviare le indagini sull'Iva, le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermedie, denominate

“società cuscinetto” (...) >>.

3. Profili penali. Cenni

La frode carosello interessa diverse fattispecie di reato previste dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Tra queste fattispecie la Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dove il soggetto attivo del reato è riconducibile all'acquirente nazionale (C), e l'Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), dove il soggetto attivo è invece riconducibile alla società cartiera (B)¹.

3. Profili tributari

Sotto il profilo squisitamente tributario, uno degli aspetti più controversi di cui si sono occupati tanto la Corte di Giustizia UE quanto la Corte di Cassazione riguarda la legittimazione dell'acquirente nazionale (C) a detrarre l'Iva corrisposta alla società cartiera (B), nel caso in cui non risulti con certezza che (C) abbia partecipato attivamente e tratto vantaggio dalla frode, ovvero che sia stato a conoscenza del meccanismo illecito disegnato a monte da altri soggetti (va da sé che la certa dimostrazione della conoscenza e - ovviamente - ancora di più, della partecipazione di (C) al meccanismo di frode implica per il medesimo l'indetraibilità dell'imposta corrisposta).

Alla vigente impostazione della giurisprudenza comunitaria, dove è tenuto in debito conto il profilo soggettivo del contribuente - e, quindi, la tutela della sua buona fede, del legittimo affidamento e della

certezza del diritto - si è a lungo contrapposta la giurisprudenza italiana della Corte di Cassazione, in cui è prevalsa un'impostazione "riduttivamente" oggettiva che considera il risultato dell'operazione, e dove è stata a lungo mantenuta una visione che tende a tutelare ad ogni costo gli interessi erariali e a minimizzare la rilevanza dello stato soggettivo di coloro che non risultano coinvolti in operazioni fraudolente².

Impostazione, quest'ultima, che solo di recente è stata tendenzialmente rivista dalla stessa Corte di Cassazione attraverso un revirement che le ha consentito di porsi in una certa continuità con l'elaborazione della Corte di Giustizia UE.

4. Giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

Anche i giudici comunitari hanno assunto nel tempo contrapposte posizioni, ferma la contemporanea esistenza di due importanti e contrapposti interessi: da una parte, la tutela degli interessi erariali in presenza di frodi nel sistema dell'Iva; dall'altra, la tutela della buona fede del contribuente.

In tal modo sono state poste le basi per dettare alcuni principi, con valenza generale e sistematica, valevoli in tutto l'ordinamento comunitario.

La tradizionale - e più lontana nel tempo - posizione assunta dalla Corte di Giustizia esaltava il principio di neutralità dell'Iva, con la conseguente preclusione per l'Amministrazione fiscale di procedere ad indagini volte ad accertare la volontà del soggetto passivo, modus operandi ritenuto contrario agli scopi del sistema comune Iva³.

Negli ultimi anni la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha invece valorizzato prevalentemente il profilo soggettivo del contribuente, tutelando il principio dell'affidamento e della buona fede.

Ne è conseguito l'apprezzabile orientamento secondo cui l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva - in virtù del quale l'inconsapevole coinvolgimento in un sistema fraudolento comunque delegittima il comportamento volto alla detrazione dell'imposta - andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario⁴.

È stato così negato il diritto alla detrazione poiché - e se - il contribuente aveva conoscenza o poteva avere conoscenza della frode della quale era stato partecipe, consentendo invece l'esercizio del diritto a chi, in buona fede, era ignaro della macchinazione fraudolenta del venditore⁵.

Onere probatorio che la Corte, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ha ritenuto gravare in capo all'Amministrazione fiscale⁶.

Da questo indirizzo emerge comunque che la buona fede, se dipendente da ignoranza, è inidonea ai fini dell'esercizio alla detrazione dell'imposta allorché sia dimostrato che l'operatore, usando l'ordinaria diligenza richiesta per la sua attività, avrebbe potuto sapere di partecipare ad una frode.

Di recente è stato anche puntualizzato da un lato, che il diniego del diritto alla detrazione del tributo resta sempre e comunque un deroga al generale sistema Iva che tale diritto costituisce, e, dall'altro, che in presenza di regolare fattura 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 intervenuto a monte nella catena di fornitura⁷.

5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione

Il costante avvicinamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione a quella comunitaria, soprattutto là dove è posta in luce l'incidenza della componente psicologica del contribuente, è riscontrabile nell'evoluzione delle sentenze dei giudici nazionali di vertice: ad esempio, mentre in passato la Corte di Cassazione ha ritenuto che in ipotesi di frode carousel non sia necessaria la dimostrazione della sussistenza di un accordo tra l'acquirente nazionale (C), il reale cedente occulto e la società cartiera (B), essendo sufficiente l'individuazione di un soggetto fittizio all'interno della catena di cessioni per ritenere provata la finalità evasiva dell'operazione e, quindi, negare la detrazione⁸, in altre e più recenti occasioni ha dimostrato di recepire importanti assunti statuiti in sede comunitaria, i quali consentono all'acquirente nazionale (C), al verificarsi di determinati presupposti, di esercitare comunque il diritto della detrazione dell'Iva⁹.

Nella consapevolezza del primato dell'Ordinamento europeo in materia di Iva, sono state ripudiate concezioni oggettiviste e rimarcato, invece, che la detrazione può essere negata solo qualora sia provata dall'Amministrazione finanziaria la sussistenza dell'elemento psicologico in capo al cessionario, consistente nella "necessaria e consapevole partecipazione (...) all'evasione posta in essere dalla venditrice"¹⁰.

Tuttavia, in alcune recenti pronunce di legittimità, i giudici nazionali per quanto da una parte abbiano evidenziato una emblematica apertura all'orientamento dei colleghi comunitari, addossando sull'Amministrazione finanziaria l'onere probatorio, dall'altra hanno sottolineato che l'Amministrazione può assolvere detto onere anche mediante presunzioni semplici, fornite del requisito di gravità, precisione e concordanza¹¹.

1 Tra le altre ipotesi di reato configurabili e previste dal d.lgs. n. 74/2000, ma che per brevità espositiva non è possibile esporre in questa sede, si evidenziano l'Indebita compensazione (art. 10-quater) in capo all'acquirente nazionale (C) e l'Omesso versamento di Iva (art. 10-ter) in capo alla società cartiera (B).

2 Si veda M.G. De Flora, Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie, in Riv. dir. trib., 2009, IV, 20.

3 Corte di Giustizia Unione Europea, 29 aprile 2004, causa C-17/01; Corte di Giustizia Unione Europea, 22 febbraio 1984, causa C-70/83; Corte di Giustizia Unione Europea, 15 dicembre 1987, causa C-348/85; Corte di Giustizia Unione Europea, 22 novembre 2001, causa C-301/97; Corte di Giustizia Unione Europea, 1° ottobre 1998, causa C-209/96; Corte di Giustizia Unione Europea, 14 febbraio 1985, causa C-268/83; Corte di Giustizia Unione Europea, 22 febbraio 2001, causa C-408/98; Corte di Giustizia Unione Europea, 21 aprile 2005, causa C-25/03; Corte di Giustizia Unione Europea, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03.

4 Corte di Giustizia Unione Europea, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11, C-142/11.

5 Corte di Giustizia Unione Europea, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04, C-440/04; Corte di Giustizia Unione Europea, 27 settembre 2007, causa C-409/04; Corte di Giustizia Unione Europea, 21 febbraio 2008, causa C-271/06.

6 Corte di Giustizia Unione Europea, 6 dicembre 2012, causa C-285/11.

7 Corte di Giustizia Unione Europea, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11, C-142/11; Corte di Giustizia Unione Europea, 6 settembre 2012, causa C-324/11; Corte di Giustizia Unione Europea, 6 dicembre 2012, causa C-285/11.

8 Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 11 giugno 2008, n. 15396. Analogamente, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 19 ottobre 2007, n. 21953; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 29 maggio 2001, n. 7289; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 5 giugno 2003, n. 8959; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 26 gennaio 2007, n. 1727; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 7 febbraio 2008, n. 2847.

9 Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 13 marzo 2009, n. 6124.

10 Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 30 gennaio 2007, n. 1950; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 26 febbraio 2010, n. 4750; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 5 febbraio 2009, n. 2779; Corte di Cassazione, Sezione V Civile, 19 settembre 2012, n. 15741; Corte di Cassazione, Sezione V Civile, 20 dicembre 2012, n. 23560; Corte di Cassazione, Sezione V Civile, 6 giugno 2012, n. 9108.

11 Corte di Cassazione, Sezione V Civile, 20 dicembre 2012, n. 23560.

<https://www.diritto.it/profili-tributari-della-frode-carosello-evoluzione-della-giurisprudenza-comunitaria-e-nazionale/>