ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Pillole di diritto tributario e di diritto penale tributario

LE FRODI IVA: PROFILI TRIBUTARI E PENALI

Lucia Montecamozzo
Avvocato cassazionista - dottore commercialista

6 novembre 2019

FRODI IVA – INESISTENZA OGGETTIVA

Cedente / prestatore	A prescindere dall'effettività dell'operazione, il cedente ha l'**obbligo di versare l'IVA indicata in fattura** ex art. 21, comma 7, Decreto IVA. Se il cedente opera, in tempo utile, la variazione dell'art. 26 e il cessionario non ha esercitato la detrazione, secondo parte della Cassazione l'imposta non è dovuta. Non è assoggettato ad alcuna sanzione amministrativa, a meno che non segua l'omessa/infedele dichiarazione e l'omesso versamento dell'IVA.
Cessionario	La fattura falsa **esclude il diritto alla detrazione** da parte del cessionario, anche se in buona fede (es. truffa perpetrata dal cedente nei confronti dell'acquirente). L'utilizzo in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti comporta le sanzioni amministrative per dichiarazione infedele (Art. 5 D.Lgs. 471/97) e indebita detrazione (Art. 6, c. 6, D.Lgs. 471/97).
Onere della prova	L'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria che **deve dimostrare** che le operazioni contabilizzate e fatturate **non sono effettivamente avvenute**, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti. Se l'AF prova la falsità delle fatture, scatta l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente che sarà tenuto a dimostrare la veridicità delle operazioni.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

FRODI IVA – INESISTENZA SOGGETTIVA

Cedente / prestatore	Come nel caso di inesistenza oggettiva: **obbligo di versamento dell'IVA**.
Cessionario	L'operazione comporta l'**indetraibilità dell'Iva**. Tuttavia, se, nonostante l'impiego della diligenza, il cessionario non era a conoscenza dell'illecito perpetrato a monte, mantiene il proprio diritto alla detrazione dell'IVA (rileva il concetto di buona fede).
Onere della prova	Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la **consapevolezza** del cessionario della frode o la mancata conoscenza per **inosservanza del canone di diligenza**. Elementi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per rilevare il mancato rispetto del requisito della diligenza: • assenza di strutture; • assenza di adeguati beni strumentali (es. locali, magazzini, etc.); • omessa presentazione delle dichiarazioni da parte del cedente; • omesso versamento dell'imposta; • l'assiduità dei rapporti commerciali.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CGUE

- **Il principio di «neutralità» è il fondamento su cui poggia l'intero sistema IVA**

«***Rompelman***», C-268/83, [p. 10] "*…il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA*".

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

L'ORIENTAMENTO DELLA CGUE TRA PRINCIPIO DI NEUTRALITA' E FRODI IVA

A fronte dei rischi di frode la Corte inizia a rilevare la necessità di porre dei "paletti":

Sentenza «*Genius Holding*», C-342/87, del 1989 [p.13]: il «*diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte* ***dovute****, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute*» e questa lettura [p.17] *«è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta».*

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Optigen e aa., C-354/03

Con la sentenza «*Optigen*» (2006): appare il riferimento alla condizione *soggettiva* del cessionario/committente per contemperare due diverse esigenze: contrastare effetti distorsivi garantendo il rispetto del principio di neutralità.

[p. 55] Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, **senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere,** un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'IVA.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Kittel-Recolta Recycling C-439/04 (C-440/04)

Si muove dai principi "Optigen" per introdurre maggiori specificazioni:

- Irrilevanza del "vantaggio" [p. 56],
- Consapevolezza (anche potenziale) della frode sulla base di "elementi oggettivi" [p. 59],
- necessità di adottare "ragionevoli accorgimenti" [p. 51].

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Mahagében e David
Cause C-80/11 e 142/11

Ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente:

[p. 49] *«Dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'Amministrazione 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 intervenuta a monte nella catena di fornitura».*

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Mahagében e David
Cause C-80/11 e 142/11

1) Onere della prova circa la "colpevole ignoranza" grava sull'Amministrazione [p. 49] che deve "*dimostrare **adeguatamente** gli elementi **oggettivi** che consentono di concludere che il soggetto sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione (…) **si iscriveva in un'evasione** commessa dal fornitore (…)".*
2) Limiti della "dovuta diligenza" [p. 61]: non può pretendersi che l'operatore (i) "*verifichi che l'emittente della fattura (…) abbia la qualità di soggetto passivo*" o (ii) *"che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli"* e (iii) "*che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'iva".*

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Gabor Tóth (C-324/11)

1) Fattispecie similare a Mahagében (ma prestazione di servizi)
2) Non rileva l'iscrizione a registro imprenditori (ai fini della detrazione)
3) Non rileva l'assenza di dipendenti necessari alla prestazione dei servizi (ai fini della detrazione)
4) Non rileva la mancata verifica sui dipendenti ai fini della valutazione della "diligenza" [p. 43].
5) Prova a carico dell'amministrazione del fatto che il soggetto passivo sapeva o doveva sapere della frode

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza PPUH Stehcemp, C-277/14

[p. 51]*«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».*

[p. 52]« Non si può esigere che il soggetto passivo verifichi che il fornitore *«disponesse dei beni (…) o fosse in grado di fornirli e che abbia documenti a tale riguardo».*

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza PPUH Stehcemp, C-277/14

Alcuni spunti interessanti:

[p. 35] Lo stato fatiscente dell'immobile in cui era la sede economica «*non esclude che tale attività potesse essere svolta in altri luoghi diversi dalla sede sociale. Segnatamente, quando l'attività in questione consiste nella cessione di beni effettuati nell'ambito di varie vendite successive, il primo rivenditore di tali beni può limitarsi a dare ordine al primo venditore di trasportare i beni direttamente al secondo acquirente*».

[p. 36] «*(…) 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 di pervenire automaticamente alla conclusione dell'assenza di un'attività economica alla data di tali cessioni*».

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Valts ieņēmumu dienests C-329/18

Il fatto di non aver verificato la registrazione dei fornitori presso le autorità alimentari e sanitarie ai fini della tracciabilità degli alimenti **non può essere considerato pertinente** per stabilire se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto saper di partecipare a un'operazione che si inseriva in una frode Iva [p. 48].

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Cass. n. 20587/2019

Al destinatario non compete di norma conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore. Tuttavia, **sorge un obbligo di verifica**, nei limiti dell'esigibile, **in presenza di indici personali od operativi anomali** dell'operazione commerciale o delle scelte dallo stesso effettuate o tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione.

La difesa del cessionario può investire:

- l'asserito carattere di anomalia degli elementi posti in evidenza dal Fisco,
- l'attività conoscitiva preventiva posta in essere.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Cass. n. 20587/2019 - segue

Sono **elementi di rilevanza sintomatica** dell'operazione soggettivamente fittizia:

- prezzi inferiori al mercato,
- varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nei documenti di trasporto e in fattura,
- la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato,
- la tempistica dei pagamenti (soprattutto se su conti esteri o in contante),
- la qualità dell'intermediario,
- la qualità e la durata delle transazioni.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Sentenza Glencore Agriculture Hungary Kft. C-189/18

«*qualora l'amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti (…) nell'ambito di procedimenti penali e di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, detto soggetto passivo, per potere avanzare utili osservazioni,* ***deve poter accedere a tali elementi***» [p. 53] **già nel corso del procedimento amministrativo**.

Il «***giudice deve poter verificare****, nell'ambito di un dibattito in contraddittorio, la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo delle prove assunte nel corso di procedimenti amministrativi connessi avviati contro altri soggetti passivi, nonché delle constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate in esito a tali procedimenti, che sono decisive per l'esito del ricorso*» [p. 67].

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Cass. n. 27125/2019

L'obbligo di motivazione al pari di quello di allegazione ad esso funzionale di cui all'art. 7 L. n. 212/2000 non è violato qualora l'accertamento sia motivato *per relationem* e in sede di contraddittorio al contribuente **sia stata offerta in visione** la documentazione di riferimento.

Il diritto di accesso agli atti è escluso, ex art. 24 L. n. 241/1990 nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano. La limitazione dell'accesso, ove ritenuta non adeguatamente giustificata, deve essere impugnata dinanzi al giudice amministrativo.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Considerazioni conclusive

- La conoscenza (o dovere di conoscenza) sono "qualificati";
- Il riferimento è ad elementi "oggettivi";
- Non si possono chiedere al cessionario verifiche che non gli competono (salvo che l'Amministrazione fornisca strumenti efficaci – v. Paper Consult, C-101/16);
- Dalla giurisprudenza della CdG si possono trarre indicazioni sugli "indizi" considerati rilevanti e sugli obblighi di "diligenza";
- Tali indizi devono essere rappresentativi di una frode IVA e non di una generica irregolarità;
- La giurisprudenza nazionale sembra ancora poco allineata a questi principi.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO
FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO
CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!