

Sentenza 12 gennaio 2006, procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03

Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) vs Commissioners of Customs & Excise,

Sesta direttiva IVA – Artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, e 5, n. 1 – Detrazione dell'IVA pagata a monte – Attività economica – Soggetto passivo che agisce in quanto tale – Cessione di beni – Operazione che si iscrive in una serie di cessioni in cui è intervenuto un operatore inadempiente o un operatore che utilizza un numero IVA abusivo – Frode di tipo “carosello”

MASSIMA

Operazioni quali quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'imposta sul valore aggiunto, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul valore aggiunto 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 viziate da frode all'imposta sul valore aggiunto.

COMMENTO

La lotta alla frode fiscale all'interno dell'Unione europea nel campo delle imposte indirette e delle accise in generale e dell'Imposta sul Valore Aggiunto in particolare, si è particolarmente intensificata in questi ultimi due anni a causa dell'ampiezza veramente preoccupante che ha assunto il fenomeno, soprattutto nel settore del commercio delle autovetture nuove o usate, dei telefoni cellulari e di altra elettronica di consumo ed ha portato ad una maggiore cooperazione internazionale fra le Autorità fiscali e gli organi di vigilanza.

Le cosiddette “frodi carosello” che impiegano delle società vuote con amministratori di comodo (il più delle volte in età avanzata per evitare l’incarcerazione del soggetto in seguito a condanna penale per frode o truffa) che vengono aperte e fatte fallire in breve tempo soltanto per non versare l’IVA dovuta su vendite intracomunitarie allo Stato di competenza, sono aumentate vertiginosamente coinvolgendo anche soggetti ignari ed estranei al meccanismo fraudolento che sono rimasti coinvolti solo perché acquirenti in buona fede delle merci in questione.

Nel dettaglio una frode carosello comprende almeno tre attori principali:

Una società (A) stabilita in uno Stato membro vende determinate merci ad una società (B) stabilita in un secondo Stato membro.

La società B, che è l’operatore inadempiente o che utilizza un numero IVA abusivo, rivende questi beni sottocosto ad una società intermediaria (C), stabilita in questo secondo Stato membro. Le vendite ulteriori possono così essere fatte con profitto. La società B è debitrice dell’IVA sull’acquisto dei detti beni, ma, avendo utilizzato i medesimi beni per operazioni imponibili, beneficia anch’essa del diritto di dedurre la detta IVA in quanto tassa a monte. Per contro, essa è debitrice dell’imposta fatturata a valle alla società C, ma scompare prima di versarne l’importo all’Erario.

La società C rivende a sua volta le merci di cui trattasi ad un’altra società intermediaria (D) nel secondo Stato membro, che versa l’IVA fatturata a valle all’Erario dopo aver dedotto da essa l’IVA pagata a monte, e così di seguito, fino a che una società, nel secondo Stato membro, esporta questi beni verso un altro Stato membro. La detta esportazione è esente dall’IVA, ma la società esportatrice ha nondimeno il diritto di chiedere il rimborso dell’IVA pagata a monte sull’acquisto delle dette merci. Quando l’acquirente è la società A, si tratta di una vera frode di tipo «carosello».

Ma cosa succede quando alcuni degli attori intermedi nella catena di transazioni sono completamente estranei alla frode e non hanno neanche la possibilità di sospettare che sono delle vittime inconsapevoli della stessa?

Nel caso dei tre ricorrenti di cui si tratta (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* e la *Bond House Systems Ltd*, tutte impegnate nel commercio internazionale di microprocessori) il *Commissioners of Customs & Excise* ha rifiutato di rimborsare dei saldi netti di IVA pagati a monte e recuperabili adducendo come giustificazione che la stessa non era stata versata dal soggetto terzo fraudolento.

Il giudice del rinvio ha, in tutti e tre i casi, statuito che pur essendovi una frode carosello, gli attori erano parti assolutamente innocenti, poiché ignoravano l’esistenza della frode e non avevano alcun contatto con il soggetto inadempiente o che aveva utilizzato abusivamente la partita IVA, il quale non era ancora “scomparso” al momento della richiesta di rimborso.

Inoltre, tutte le operazioni erano reali e costituivano solo una parte del volume complessivo di operazioni per il quale veniva richiesto il rimborso.

Già in una precedente sentenza, la CGCE ha dichiarato (Punto 24 della sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, *BLP Group*) che l’obbligo dell’amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all’applicazione dell’imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell’operazione di cui trattasi.

A maggior ragione sarebbe in contrasto, nel caso in cui l’amministrazione fiscale esamini una catena di operazioni in cui uno dei soggetti fosse inconsapevole dell’intero disegno criminoso. E l’Avvocato generale ha ribadito che ogni operazione deve essere valutata individualmente ed il suo carattere non può essere modificato da eventi o operazioni precedenti o successivi.

E’ quindi irrilevante che altri soggetti a monte non abbiano adempito alle loro obbligazioni tributarie ai fini di determinare il diritto al rimborso del soggetto in buona fede.

Questa sentenza avrà sicuramente sulle ripercussioni su alcune normative antielusione recenti che stabiliscono una responsabilità solidale nel pagamento dell’IVA non versata anche ai soggetti a valle o al cliente finale.

In effetti, alcune amministrazioni fiscali fra cui, per esempio, quella italiana, hanno imposto l’obbligo per l’acquirente finale di verificare, in casi sospetti, l’avvenuto versamento a monte dell’IVA da parte del venditore o degli altri attori nella catena.

Questa procedura, discutibile perché ammette la debolezza delle amministrazioni fiscali nel controllo di questa tipologia di operazioni, non è però completamente sanzionabile nella misura in cui imponga solo un ob-

bligio di cooperazione formale del soggetto il quale, avendo comunque adempiuto a certi passaggi amministrativi, sia comunque esente da conseguenze fiscali e penali qualora l'esito dei controlli sia stato positivo anche se poi si scopra che la frode c'era lo stesso.

Probabilmente, soltanto un cambiamento radicale del sistema IVA (già da anni in discussione) potrebbe risolvere il problema, introducendo il principio che l'IVA deve essere sempre assolta nello Stato di residenza del venditore per ogni tipo di transazione sia interna che intracomunitaria.

Giancarlo Cervino

Centre for International Fiscal Studies S.A.

Lugano
