



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

GRUPPO PER L'ATTUAZIONE DEI PROTOCOLLI CON LA CORTE EDU E CON LA CORTE DI GIUSTIZIA

CLASSIFICAZIONE

Operazioni IVA intra - comunitarie - frode - cessione a c.d. "missing traders" e ulteriore cessione - debenza dell'IVA e delle sanzioni - necessaria sussistenza in capo al cedente dell'elemento soggettivo della conoscenza o conoscibilità della partecipazione alla frode - sanzioni - natura non penale, ma amministrativa, delle stessa.

PRONUNCIA SEGNALATA

Corte EDU, Quarta sezione, *Italmoda Mariano Previti and Others v. the Netherlands*, causa n. 16395/18, 16 ottobre 2025.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 7 CEDU - art. 49 CDFUE - art. 17, comma 3, direttiva UE 77/388.

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione Europea:

- CGUE, I sezione, 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13;
- CGUE, Grande Camera, 21 febbraio 2006, Halifax, C-255/02;
- CGUE, III sezione, 12 gennaio 2006, Optigen, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03;
- CGUE, III sezione, 6 luglio 2006, Recolta Recycling, cause riunite C-439/04 e C-440/04;

Sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo:

- Corte EDU, *Engel and Others v. the Netherlands*, cause n. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 e 5370/72, 8 giugno 1976.

ABSTRACT

Le sanzioni previste dalla normativa IVA nel caso di fraudolento mancato addebito di IVA in cessioni intra UE (rivelatisi fatti di frode, in quanto i beni erano ceduti a soggetti inesistenti - c.d. "missing traders" - e da questi successivamente ancora rivenduti a soggetti esistenti che sapevano o avrebbero dovuto sapere di essere coinvolti in una frode) non costituiscono sanzioni

penali secondo i c.d. "criteri Engels", ma naturale conseguenza di un comportamento illecito, non consentito dalla c.d. sesta direttiva IVA.

II CASO

Nella fattispecie, concernente operazioni di cessioni intracomunitarie, operate dalla Italmoda (una partnership creata nel 1994 e comprendente più membri coinvolti nella vicenda), aventi per oggetto beni provenienti dall'Olanda e dalla Germania e diretti, asseritamente, a soggetti residenti in Italia, non assoggettati a IVA da parte del cedente in quanto l'imposta avrebbe dovuto essere assolta nel paese di destinazione, l'Amministrazione Finanziaria olandese riceveva informazioni secondo le quali i destinatari residenti in Italia erano inattivi, irrintracciabili e non avevano dichiarato di avere ricevuto i beni in oggetto (c.d. "missing traders"). Italmoda, che aveva acquistato specialmente dalla Germania tali beni, era, quindi, ritenuta debitrice del tributo. Nel corso dell'attività di controllo, svolta dall'Ufficio finanziario olandese in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate italiana, emergeva anche che alcune delle società - apparentemente acquirenti dei beni dai c.d. "missing traders" - erano amministrate di fatto da partners della società Italmoda. Secondo l'Amministrazione Finanziaria, Italmoda non applicava l'IVA alle cessioni di beni; i "missing traders" non dichiaravano né versavano l'IVA sulle loro ulteriori cessioni dei medesimi beni; gli ulteriori acquirenti detraevano l'IVA su tali cessioni, nonostante non fosse versata da alcuno. Italmoda, inoltre, aveva chiesto la detrazione dell'IVA relativa ai beni acquistati in Germania e ceduti in Italia. Siccome emergeva, però, come i beni fossero stati consegnati direttamente al sig. Mariano Previti, l'erario olandese negava tale beneficio e al termine della verifica riteneva dovuta l'IVA.

Il giudice di primo grado olandese riteneva commessa in Italia la frode e non fornita da parte della contribuente né la prova della insussistenza degli indizi di fraudolenza dedotti dall'Ufficio finanziario né la prova della non conoscenza o comunque della non conoscibilità da parte di Italmoda del meccanismo fraudolento.

Il giudice di appello ribaltava la decisione di primo grado, ritenendo commessa la frode integralmente in Italia e corretto il comportamento tenuto da Italmoda con l'autorità olandese, con riguardo alle informazioni trasmesse all'Ufficio tributario, così annullando anche gli atti con i quali erano state richieste le sanzioni per la violazione della disciplina tributaria. Lo stesso giudice di appello non prendeva espressamente posizione in ordine al coinvolgimento di Italmoda nella frode.

La Corte Suprema olandese, adita su ricorso dell'Amministrazione finanziaria, riteneva che alla contribuente fosse stato contestato dalla detta Amministrazione di avere fornito una "misleading representation of the transactions in question" (rappresentazione fuorviante delle operazioni commerciali in questione) e che la mancata applicazione dell'IVA nelle operazioni intra UE non fosse consentita nel caso di evasione o frode.

Per determinare quale tipologia di partecipazione alla frode precludesse al contribuente l'esclusione dell'applicazione dell'IVA e/o il rimborso della medesima IVA, la Corte Suprema rinviava ex art. 267 TFUE alla Corte di giustizia dell'Unione, domandando, per quanto qui interessa:

«1) Se le autorità nazionali amministrative e giurisdizionali debbano negare, in forza del diritto dell'Unione, l'esenzione dall'IVA in caso di cessione intracomunitaria, o il diritto alla detrazione dell'IVA in caso di acquisto di beni che, dopo l'acquisto, sono spediti in un altro Stato membro, o, infine, il rimborso dell'IVA derivante dall'applicazione dell'articolo 28 ter, parte A, paragrafo 2, seconda frase, della sesta direttiva, allorché, sulla base di dati oggettivi, è accertato che riguardo a tali beni è stata evasa l'IVA e il soggetto passivo sapeva, o avrebbe dovuto sapere, di partecipare all'evasione, qualora il diritto nazionale non abbia previsto, in siffatte circostanze, la possibilità di negare l'esenzione, la detrazione o il rimborso.

2) Nel caso in cui si debba rispondere alla prima questione in senso affermativo, se l'esenzione, la detrazione o il rimborso summenzionati debbano essere negati anche se l'evasione dell'IVA ha avuto luogo in uno Stato membro diverso (da quello di spedizione dei beni) e il soggetto passivo era consapevole di detta evasione o avrebbe dovuto esserlo, mentre tale soggetto passivo, nello Stato membro di spedizione, ha soddisfatto tutte le condizioni (formali) imposte dalla normativa nazionale per poter invocare l'esenzione, la detrazione o il rimborso, ed egli ha sempre fornito, in tale Stato membro, tutti i dati necessari relativi ai beni, alla spedizione e agli acquirenti stabiliti nello Stato membro di destinazione...».

La CGUE emetteva la propria pronuncia (CGUE, Prima sezione, 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 e C-164/13), stabilendo che spettava alle autorità e ai giudici nazionali opporre a un soggetto passivo, nell'ambito di una cessione intracomunitaria, un diniego del beneficio dei diritti a detrazione, a esenzione o a rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedessero un siffatto diniego, se era dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento del diritto di cui trattasi, a un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di cessioni. Inoltre, secondo la CGUE, la sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, doveva essere interpretata nel senso che un soggetto passivo, che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento dei diritti a detrazione, a esenzione o a rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, a un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di cessioni, poteva vedersi rifiutare il beneficio di tali diritti, nonostante il fatto che detta evasione fosse stata commessa in uno Stato membro diverso da quello in cui siffatto beneficio era stato richiesto e che lo stesso soggetto passivo avesse, in quest'ultimo Stato membro, rispettato le condizioni formali previste dalla normativa nazionale per potere beneficiare dei diritti in questione.

Restituiti gli atti alla Corte Suprema olandese, la stessa accoglieva il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria, rimettendo al giudice di appello la valutazione sulla sussistenza

o mena dei requisiti di cui sopra nel caso concreto, ossia, soprattutto, della partecipazione o meno di Italmoda alla frode. La Corte d'appello rigettava, quindi, come infondato, il ricorso di Italmoda contro la sentenza del giudice di primo grado. Peraltro, annullava tale sentenza per quanto riguardava gli importi dell'IVA e fissava gli accertamenti fiscali supplementari agli importi che erano stati proposti nella memoria scritta dell'Amministrazione fiscale.

A questo punto, Italmoda impugnava la pronuncia di fronte alla Corte Suprema, sostenendo la sussistenza della violazione dell'art. 7 CEDU in quanto sarebbe stata responsabilità del giudice statale, nel rispetto dei principi della Corte di Strasburgo e in applicazione dei c.d. "criteri Engels" (Corte EDU, *Engel and Others v. the Netherlands*, cause n. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 e 5370/72, 8 giugno 1976, par. 82) ritenere che - nei fatti - era stata applicata illegittimamente una sanzione sostanzialmente penale.

La Corte Suprema rigettava il ricorso. Di qui il ricorso di fronte alla CEDU.

LA DECISIONE

Dopo aver riepilogato il sistema unionale dell'IVA - con riguardo specialmente alla c.d. "sesta direttiva" - la Corte EDU sottolinea come la CGUE abbia stabilito che il diritto del contribuente a detrarre l'IVA o a chiederne il rimborso può essere influenzato dal fatto che, nella catena di operazioni commerciali che si è formata, un'altra precedente o susseguente operazione - diversa da quella nella quale egli è parte - sia viziata da una frode della quale il contribuente in argomento sappia o abbia ragione di sapere (CGUE, 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02; CGUE, 12 gennaio 2006, *Optigen*, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03; CGUE, 6 luglio 2006, *Recolta Recycling*, cause riunite, C-439/04 e C-440/04).

Le conseguenze negative per il contribuente, secondo la Corte, altro non sono che l'applicazione di tali principi; esse, quindi, non costituiscono "sanzioni penali".

Il concetto di "penalty" di cui all'art. 7 della CEDU, come quello di "criminal charge" nell'art. 6 § 1 della medesima CEDU, ha un significato autonomo da altri.

La misura in esame, quindi, va esaminata alla luce della già citata sentenza *Engels* per verificare se essa, ove non sia imposta direttamente in seguito a una decisione di condanna penale, non sia qualificata come penale a livello del diritto interno, o se non lo siano la sua natura o il suo scopo, o se ciò non sia ricavabile dalle procedure relative alla sua elaborazione e attuazione o se la severità della sanzione in argomento - che concretamente può irrogarsi - non sia di tipo penale (*Engel e altri*, par. 82-83).

Nel presente caso, la Corte EDU nota come né il contribuente né il suo legale rappresentante siano mai stati sottoposti a un procedimento penale; inoltre, rileva che gli accertamenti fiscali non sono stati emessi in base a una disposizione di legge che prevede sanzioni per comportamenti illeciti, ma che essi sono stati qualificati dal diritto nazionale come misure amministrative basate sul diritto tributario, oggetto di impugnativa - secondo il diritto interno - di fronte al giudice tributario, avente giurisdizione di tipo amministrativo e non penale;

sottolinea, infine, che destinatari della sanzione sono coloro i quali hanno agito violando la norma di diritto interno.

La funzione della sanzione di cui si tratta, secondo la CEDU, è quella di garantire il versamento dell'IVA dovuta - a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea -, che costituisce un obbligo legale; essa, allora, non persegue uno scopo sanzionatorio ("a punitive aim") ed è stata correttamente irrogata in quanto la società contribuente non ha rispettato le disposizioni relative all'applicabilità dell'IVA, alla sua deduzione e al rimborso nelle operazioni intra-comunitarie.

Le misure impugnate, pertanto, non riguardano l'imposizione di sanzioni o maggiorazioni fiscali, ma l'obbligo di pagare debiti IVA rivalutati, e sono il risultato di un regime fiscale applicabile solo a un gruppo *target*, ovvero ai soggetti passivi che desiderano beneficiare di tale sistema IVA. In aggiunta a ciò, la Corte mette in luce che, sebbene gli importi dell'imposta supplementare emessi su Italmoda siano considerevoli, essi si basano su un calcolo standard del tributo dovuto.

Tenuto conto delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene che il procedimento in esame non rientri nell'ambito delle "materie penali", ai sensi dell'art. 6 della Convenzione e che, per le stesse ragioni, gli accertamenti fiscali supplementari emessi nei confronti di Italmoda non possono essere considerati come una "sanzione" in base al successivo art. 7.

In conclusione, dichiara il ricorso inammissibile.

OSSERVAZIONI

La pronuncia è in linea con la costante giurisprudenza della Corte di cassazione.

Secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, in tema di frodi IVA, ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione in relazione a fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisca in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza, in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'Amministrazione assolva al proprio onere della prova, grava sul contribuente la dimostrazione contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (fra le molte, Cass., Sez. V, n. 37889 del 28 dicembre 2022; Cass., Sez. V, n. 22190 del 13 luglio 2022).